وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي د. يحي فارس بـالمديـــة

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

عنوان المذكرة :

# الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في قسم: عـلوم تـجاريـــة

تخصـــص : مـحـــاسبة


من إعداد الطالبين:

- بـــراهيم مـــبروكي
- مـحـــمد ولـد رامـول

تحت إشراف الأستاذ :

- حـكيـم شـبوطي


السنة الجامعية : 2008/2007

بسم الله الرحمن الرحيم

# كلمة شكر

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، وعظيم سلطانك ومجدك على ما أنعمت عليّ من نعم لا تحصى...منها توفيقك إيانا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف الأستاذ: شبوطي حكيم حفظه الله وأطال في عمره، لإشرافه على المذكرة، وعلى ملاحظاته القيمة، وتوجيهاته السديدة، وتصويباته الدقيقة، ونصائحه الطيبة، وكان له الفضل في إخراج هذه الدراسة المتواضعة إلى حيز الوجود كاملة...جعل الله ذلك في ميزان حسناته يوم الدين.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا وقدم لنا العون في إنجاز هذه المذكرة ونخص بالذكر الأستاذ ميسموم بوشنافة و محمد زرواطي و وهيبة حنيش وفقهم الله في حياتهم.

كما نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى كل طلبة الماجستير الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم القيمة و إلى إدارة وعمال المكتبة بمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي "يحيى فارس" بالمدية.

# الإهداء

بادئا يبدئ أهدي هذا العمل المتواضع
إلى والدي الكريمين وأرجو من الله أن أرد
لهما ولو القليل لما ضحوا به لأجلي
راجيا المولى عز وجل أن يطيل عمرهما وأن
يبقيا تاجا فوق رؤوسنا.
إلى أسرتي وإخوتي وأختي
إلى زميلي محمد ولدرامول الذي صبر معي
وساعدني جزاه الله خيرا
و إلى كل من موسى،سمير، صديق، يونس، سيد
أحمد، حمزة،
إلى كل أصدقائي وزملائي في المعهد و نخص
بالذكر حسام، مصطفى، معاذ، مصعب،
زهير، رشيد،يوسف، أسامة،بلال، يوسف
خضار، عمر عبد الصمد، يعقوب و إلى كل
طلبة المعهد
إلى كل أساتذة وعمال معهد العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
بالمدية.
لكل هؤلاء لهم منا التقدير

والعرفان

**براهيم**

# الإهداء

بادئا يبدئ أهدي هذا العمل
المتواضع إلى والدي الكريمين وأرجو
من الله أن أرد لهما ولو القليل لما
ضحوا به لأجلي راجيا المولى عز وجل
أن يطيل عمرهما وأن يبقيا تاجا
فوق رؤوسنا.
إلى أسرتي وإخوتي وأخواتي
إلى زميلي براهيم مبروكي الذي صبر
معي وساعدني جزاه الله خيرا
و إلى كل من حسام، مصطفى، أمين،
معاذ، مصعب، زكي، حمزة، شهير، زهير،
حاجي، بوبكر، يوسف، أحمد، فاتح،
علال، زهير، رشيد، يوسف،
أسامة، ميسوم، مصطفي، محمد قرمزلي،
يوسف خضار، عمر عبد الصمد، يعقوب
و إلى كل طلبة المعهد وإلى كل
أساتذة وعمال معهد العلوم
الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير بالمدية.
لكل هؤلاء لهم منا التقدير

والعرفان

**محمد**

# الفهرس

**مقدمة عامة**

**الفصل الأول**

**عموميات حول المحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية**

**مقدمة الفصل** .....04

**المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي**.....05

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن تطور علم المحاسبة.....05

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي.....05

المطلب الثالث: مراحل التنظير المحاسبي.....08

المطلب الرابع: الطبيعة العلمية للمحاسبة.....12

**المبحث الثاني: ماهية المحاسبة**.....15

المطلب الأول: مفهوم وتعريف المحاسبة.....15

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة.....16

المطلب الثالث: فرضيات ووظائف المحاسبة.....18

المطلب الرابع: فروع المحاسبة وأهدافها.....21

**المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية**.....24

المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها.....24

المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.....27

المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB.....32

**خاتمة الفصل**.....35

**الفصل الثاني**

**دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني**

**مقدمة الفصل** .....37

**المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني**.....38

المطلب الأول : نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني.....38

المطلب الثاني : خصائص المخطط المحاسبي الوطني.....40

لمطلب الثالث : أهداف وأقسام المخطط المحاسبي الوطني.....40

**المبحث الثاني : الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني**.....42

المطلب الأول : حسابات الميزانية.....42

المطلب الثاني: حسابات التسيير.....52
المطلب الثالث : الدفاتر والوثائق الشاملة.....57
**المبحث الثالث : نقائص المخطط المحاسبي الوطني.....**63
المطلب الأول : النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني.....63
المطلب الثاني : النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.....64
**خاتمة الفصل.....**70

**الفصل الثالث**

**دراسة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد**

**مقدمة الفصل .....**72
**المبحث الأول: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي** .....73
المطلب الأول: أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني .....73
لمطلب الثاني**:** أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي .....76
المطلب الثالث: الاختيار الجزائري للإصلاح ..... 77
**المبحث الثاني: عرض الإطار العام لمشروع النظام المالي المحاسبي الجديد** .....79
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة.....79
المطلب الثاني : قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي.....84
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية.....91
المطلب الرابع: مدونة و سير الحسابات.....95
**المبحث الثالث : المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.....**97
المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي وأهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.....97
المطلب الثاني:الأصول الثابتة المعنوية والمادية والمخزونات.....100
المطلب الثالث: الإعانات العمومية وعقود الإيجار ومؤونات الأخطار والتكاليف.....107
المطلب الرابع: القوائم المالية.....112
**خاتمة الفصل.....**116
**خاتمة عامة .....**118

## فهرس الجداول:


| رقم الجدول | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-2 | دفتر اليومية | 57 |
| 2-2 | دفتر الأستاذ المفصل منه | 57 |
| 3-2 | شكل ميزان المراجعة | 58 |
| 4-2 | شكل الميزانية المحاسبية | 59 |
| 5-2 | شكل جدول حسابات النتائج | 60 |
| 1-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث الأصول المعنوية | 102 |
| 2-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث الأصول المادية | 104 |
| 3-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث المخزونات | 106 |
| 4-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث الإعانات العمومية | 107 |
| 5-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث عقود الإيجار | 108 |
| 6-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث المؤونات | 110 |
| 7-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث الميزانية | 112 |
| 8-3 | المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لـسنة 1975 من حيث حساب النتيجة | 113 |


## قائمة الأشكال


| رقم الشكل | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-2 | دفتر الأستاذ المبسط | 57 |

**مقدمة عامة:**

عرفت الممارسة المحاسبية تعايشا كبيرا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، وفي ظل الواقع الاقتصادي الجديد الذي أحدث تحولات كبيرة في العالم وذلك من خلال تطور التجارة واتساع رقعتها وكذلك تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وامتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول المختلفة، غير أن اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول دفع الشركات المتعددة الجنسيات إلى المطالبة بتوحيد وتقريب الممارسات المحاسبية من أجل تسهيل عمليتي الرقابة والاتصال عبر مختلف فروعها في العالم.

وفي أوائل السبعينيات من القرن الماضي انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات من مختلف البلدان تمثلت في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تجاوبا مع توسع أنشطة التجارة حول الاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم.

ومن أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، حاولت الجزائر ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق القيام بإصلاحات اقتصادية، والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

**طرح الإشكالية:**

مما سبق تبرز إشكالية هذا الموضوع كالتالي:

- ما هي أهم الأسباب و الدوافع التي فرضت الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد؟

لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نتيجة لتطور المحاسبة؟
- وهل المخطط المحاسبي الوطني يستجيب لمتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر؟
- ما هو النظام الجديد الذي انتهجته الجزائر في إطار أعمال الإصلاح المحاسبي؟

**الفرضيات:**

وللإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية:

1- تعتبر المعايير المحاسبية كنتيجة لتطور المحاسبة.

2- إن المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يستجيب لمتطلبات التوجه الجديد نحو اقتصاد السوق.

3- اعتمدت الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي نظام محاسبي مالي جديد يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية.

**المنهج المستخدم:**

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي عند تناولنا لنشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي وعند إعطاء فكرة موجزة حول معايير المحاسبة الدولية ومختلف الهيئات القائمة عليها، وكذلك المنهجين التحليلي والمقارن عند دراستنا للمخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

**دوافع اختيار الموضوع:**

هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- الاهتمام بالمجال المحاسبي.
- التوقيت الزمني المتوافق مع مصادقة السلطة التشريعية على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- البحث عن نوع جديد من الدراسات المحاسبية.
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

**أهمية البحث:**

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامنه مع التغير الحاصل في الأنظمة المحاسبية بالجزائر وهذا بتبنيها لفكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي جاء ليطور نظام المحاسبة في الجزائر وتقريبه من التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

**أهداف الدراسة:**

- محاولة إبراز فصول التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة في ظل مسايرتها للأنشطة الاقتصادية.
- محاولة التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية والهيئات القائمة عليها.
- دراسة المخطط المحاسبي الوطني ومحاولة إبراز أهم النقائص المتعلقة به.
- التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي.
- محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد وإبراز أهم التغيرات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني.

**خطة البحث:**

وللإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة، فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة، ثلاث فصول، خاتمة، تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهداف الدراسة، المنهج المستخدم...الخ.

واحتوى الفصل الأول على عموميات حول المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية وهذا لإعطاء نبذة عن تطور الفكر المحاسبي وماهية المحاسبة وكذا تقديم وجيز لمعايير المحاسبة الدولية.

أما الفصل الثاني فقد اشتمل على دراسة ونقد المخطط المحاسبي الوطني وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، الأول والثاني يتعلقان بالإطار النظري والتقني للمخطط المحاسبي الوطني، أما المبحث الثالث فقد تضمن نقدا للمخطط المحاسبي الوطني بهدف تحديد أهم النقائص المتعلقة به.

وخصص الفصل الثالث لدراسة مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال ثلاثة مباحث، تم التطرق في المبحث الأول إلى أعمال الإصلاح المحاسبي، وفي المبحث الثاني إلى تقديم الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، أما المبحث الثالث فهو دراسة مقارنة بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد.

وأنهينا البحث بخاتمة عامة شملت النتائج المتوصل إليها وأرفقناها ببعض التوصيات.

**مقدمة الفصل :**

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة على المستوى الاقتصادي، والدور الذي تلعبه في مختلف المجالات في تطوير المشاريع الإقتصادية ذات الطابع الحيوي، خاصة وأن الكثير من الأطراف الاقتصادية يفتقدون لمعرفتهم بأصول علم المحاسبة الذي يحتل مكانة هامة ضمن المجال الإداري في الوقت الحاضر والذي بدونه يتعذر على المؤسسات والشركات أداء وظائفها على أكمل وجه.

فمن الضروري الإجابة على العديد من التساؤلات الأساسية والضرورية والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بنشأة المحاسبة وتطور فكرها، ماهية المحاسبة من خلال التطرق إلى مفهومها وتعريفها وتبيان أهميتها وأهدافها، وكذا المعايير المحاسبية الدولية والهيئات المكلفة بإعدادها.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي؛

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة؛

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية.

ومن ثم يتم إبراز الجانب الفعال للمحاسبة من خلال التعرف على أصولها والإلمام بأبعادها، ودورها ضمن مختلف الأنشطة الاقتصادية لتكون بمثابة مقدمة أو دراسة تمهيدية قبل التطرق إلى النظام المحاسبي الذي اتبعته الجزائر من خلال تبنيها للاقتصاد الاشتراكي في الفصل الثاني.

## المبحث الأول: نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي

لقد نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، حيث تعاقبت عليها الكثير من الحضارات التي ساهمت في تطورها وبروز أهميتها، فأصبحت ضرورة حتمية تقتضي على كل مسير أو عون اقتصادي أو باحث أو يكون على دراية بجوانب هذا العلم، فهذا ما يجسده المبحث الأول المتعلق بنشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي.

### المطلب الأول: نبذة تاريخية عن تطور علم المحاسبة

إن الدراسة النظرية لتطور الفكر المحاسبي لها أهميتها الخاصة في التعرف على التطور الإيديولوجي في المحاسبة. فالفكر المحاسبي في حالة استمرار مع التغير، فالاستمرار (continuity) يتكلم عن العناصر النابعة من الماضي إلى الحاضر والممتدة إلى المستقبل، والتغير (change) يتحدث عن أثر الظروف الجارية المحيطة والتي قد تؤثر على الاستمرار ولكن لا تلغيه، ويمكن التعبير على هذه الفكرة بلفظ النسبية (relativity) فالتجربة والاستعمال المرضي يمدنا ببعض العناصر التي تصلح للبقاء والاستمرار والظروف الاجتماعية والاقتصادية المحيطة قد تدعو إلى التغيير، فلقد كان المؤثر الفعال في ظهور حسابات رأس المال والدخل (capital & income Accounting) بإيطاليا وما تلاها من تطور في طرق القياس والعرض هو الحاجة الملحة والمستمرة لإدارة المشروع إلى بيانات مالية حقيقية عن مشروعاتهم.

وكانت حاجة الإدارة ملحة لمثل هذه البيانات لأن القرارات الإدارية في المستقبل تستطيع أن تستفيد من المراجعة المنتظمة لنتائج قرارات وأعمال الإدارة في الماضي، وبالتجربة والخطأ فإن المحاسب استطاع أن يصل إلى طريقة لتقسيم حساباته.

وطريقة التقسيم المحاسبية مما لاشك فيه قد فتحت الطريق أمام مناقشة العديد من مشاكل الإدارة بطريقة منطقية ومنظمة لأن عمليات المشروع عندما يتم تبويبها في حسابات مستقلة مكنت الإدارة بطريقة فعالة من تفهم نتائج عمليات المشروع بطريقة أصلح كثيرا من الإعتماد على الملاحظة أو التطور العابر[1].

### المطلب الثاني: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

نشأت المحاسبة نظرا لحاجة الإنسان إلى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم با، وتطورت مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والعملية للإنسان، ويمكن تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

[1] عمر حنين، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية،مصر، سنة1976، ص37.

**أولا: المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى**

المحاسبة هي إثبات منظم لنشاط مؤسسة اقتصادية، نراها قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، نشأت في البحر الأبيض المتوسط فكانت مسايرة لظهور العد والقياس، وتقتصر على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقياصرة والكهنة لمراقبة حركة مخازن المواد الحيوية كالحبوب والأخشاب لبناء السفن.

ففي الاقتصاد الآشوري كانت تعطى قيم مختلفة بحسب المنازل مما أدى إلى تطور علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكنا، فكانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص، لكن هذا الإثبات كان مقتصرا على محاسبة المخازن.

ففي عهد الفراعنة كانت المحاسبة أيضا مقتصرة على المخازن لكن أكثر تطورا وتفصيلا، وخير مثال على ذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.

وفي عهد الإغريق والرومان لم تكن أشكال متطورة للتسجيل المحاسبي مثلما وجدت في بلاد الشرق الأدنى القديم، فقد اكتفى بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرفي على ألواح شمعية، كما أن نظام الأعداد الروماني القائم على استخدام الحروف دون وجود منازل قد أعاق لمدة طويلة حتى القرن الخامس عشر بعد الميلاد تطور علم الحساب والمحاسبة.

وفي العصر الوسيط الذي ساده نظام إقطاعي، اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي[1].

**ثانيا: المحاسبة في عصر النهضة ومبدأ القيد المزدوج**

كان للحروب الصليبية دور في احتكاك سكان حوض المتوسط مع العرب الذين نقلوا العلوم والمعرفة إليهم خاصة في إيطاليا، الذي سمح بإدخال الرياضيات ونظام الأرقام العشري ليحل محل النظام العددي الروماني، فقدم النظام العشري الأساس لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى، كما ساعد انتقال صناعة الورق إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لنشوء علم المحاسبة.

ولكن بقي الاعتماد على النظام العددي الروماني لأنه هو المعتمد قانونا، فالتجار الإيطاليون كانوا يمسكون نوعين من السجلات مجموعة بالأرقام العربية لتسهيل العمليات والإثبات المحاسبي والأخرى بالنظام الروماني.

[1] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، سنة1998، ص 12-13.

وحوالي نهاية القرن الثالث عشر ظهرت الحسابات الإسمية كحساب الألبسة الذي يبين حساب البضائع وانتشرت سريعا، وفي نفس الوقت تقريبا بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل "منه -له" ممسوكا وفق الشكل التقليدي المعروف حاليا بالحرف "**T**" وبدأت تظهر بوادر القيد المزدوج وتنتشر بشكل خاص في مجال الأعمال المصرفية.

إن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا في إيطاليا قرب نهاية القرن الثالث عشر، غير أن إختراع القيد المزدوج لا يعني إكتمال النظام المحاسبي فمازال ينقصه الإقفال.

ففي القرن الرابع عشر استعملت لأول مرة عملية إقفال شكلي الحسابات وفي ذلك الوقت انتشرت المدارس المحاسبية في إيطاليا، وفي سنة 1494 نشر أول كتاب مرجعي في المحاسبة للوكا باسيولي "مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسب والتناسب" الذي شرح فيه الإثبات المحاسبي وفق نظام القيد المزدوج[1].

**ثالثا: المحاسبة في عصر الرأسمالية**

في هذه المرحلة ساهمت المحاسبة مساهمة فعالة في انتشار الرأسمالية التجارية، إذ قدمت أداة عقلانية تقوم على تكميم الغاية (الربح) والوسائل (المشتريات والمبيعات، المصروفات والإيرادات)، وظهرت الحاجة إلى الميزانية العامة المنشأة فنتج عنها فرضية الدورية.

وفي سنة 1673 فرض في فرنسا مسك السجلات المحاسبية وتطبيق أسلوب الجرد الفعلي وإعداد الميزانية العامة ولهذا ظهر التأثير لا قانوني على شكل ومضمون الميزانية لحماية حقوق الدائنين بالدرجة الأولى ثم بدأت تظهر السجلات المحاسبية من يوميات مساعدة وأستاذ مساعد وعام.

إن أهم المبادئ أو القواعد المحاسبية السائدة خلال مرحلة الرأسمالية هي:[2]

- مبدأ تحقيق الإيراد عند البيع.
- تحديد الربح وفق حجم المبيعات بمقابلة الإيرادات بالنفقات.
- اعتماد البيانات الفعلية التاريخية في الإثبات المحاسبي وتحديد نتيجة النشاط.

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص14-15-16(بتصرف).

[2] سيد علي ساعد ،إسماعيل رزقي، دراسة نقدية للمخطط الوطني المحاسبي، مذكرة ليسانس، المدرسة الوطنية للتجارة، سنة2006، ص3.

**المطلب الثالث: مراحل التنظير المحاسبي**

يقصد بالتنظير المحاسبي الانتقال من البحث عن المبادئ إلى إنشاء معايير وذلك عن طريق تقييم المبادئ والقواعد المحاسبية السائدة في الحياة العملية وتوضح الأبحاث المحاسبية أن التنظير المحاسبي مر بثلاث مراحل أساسية وهي:

**أولا: مرحلة مساهمة الإدارة (1900-1933)**

لقد تنامى دور الإدارة في التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية مع انتشار الشركات المساهمة بعد سنة 1900 كشكل جديد للملكية ساهم في توسع الشركات ونمو حجمها، فقد اتضح أن الشركات المساهمة هي وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة نظرا لما توفره من مخاطر محدودة للمساهمين.

لقد أدى انتشار شكل الشركات المساهمة إلى ظهور خاصتين:

- خاصية استمرار الشركات المساهمة دون عمر محدود: وهذه الخاصية هي الأساس الذي يقوم عليه فرض الإستمرارية "going concern" في المحاسبة المالية[1].
- خاصية الملكية الغائبة: أي انفصال الملكية عن الإدارة وبالتالي ظهور الشخصية المعنوية المستقلة، وكان لهذه الخاصية تأثير على تطور الفكر المحاسبي، وذلك على صعيدين:

**1. الصعيد العملي:**

لقد أثرت ظاهرة الملكية الغائبة تأثيرا كبيرا على المحاسبة، فقد أظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة وما يتطلبه ذلك من مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مما أدى إلى تركيز الإهتمام على قائمة الدخل بالدرجة الأولى وانتشار تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات واعتماد نتيجة الدورة كمؤشر لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها، وهكذا أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل والفترات المتعاقبة.

وتجدر الملاحظة إلى أن جذور نظرية الوكالة تعود إلى تلك الفترة المرتبطة بانتشار الشركات المساهمة، فقد اعتبرت الإدارة وكيلا عن الملاك المساهمين يقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم ويرغب في إظهار مدى نجاحه في المهمة الموكلة إليه عن طريق تعظيم الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية.

إن توكيل الإدارة بالتصرف بالموارد الإقتصادية المتاحة للمنشأة واتخاذ القرارات نيابة عن المساهمين الملاك قد أعطى الإدارة سيطرة كاملة على شكل ومضمون القوائم المالية والإفصاح المحاسبي، ولقد أدى هذا الوضع إلى اعتماد حلول خاصة متحيزة تخدم مصالح الإدارة، كلما أمكن ذلك وإيجاد حلول للمشاكل الملحة فقط.

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق ص95.

إن اعتماد الإدارة في إيجاد حلول المشاكل كان له النتائج التالية:[1]

- افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية، وذلك بسبب السمة العملية للحلول المعتمدة؛
- التركيز على الدخل الخاضع الضريبة بما يؤدي إلى تدنية ضريبة الدخل، إذ فرضت القوانين ضريبة على دخل الشركات المساهمة؛
- اعتماد الممارسات والإجراءات المحاسبية بشكل يؤدي إلى تمهيد مستوى الدخل؛
- تجنب معالجة المشكلات المعقدة واختيار حلول نفعية؛
- اعتماد حلول مختلفة وممارسات مختلفة لنفس المشكلة في المنشآت المختلفة.

**2. الصعيد النظري أو الأكاديمي:**

أي ماذا قدم الأساتذة والكتاب في هذه الفترة.

يعد أستاذ المحاسبة **وليام باتون** صاحب أول محاولة عملية متكاملة لبناء نظرية المحاسبة وفق المنهج الاستنباطي، بنشر كتاب "**نظرية المحاسبة**" عام 1922، حيث حدد ستة فروض محاسبية أساسية هي:[2]

**أ) الوحدة المحاسبية:** ويقصد با وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط با السجلات المحاسبية، ويعد باتون أول من نادى باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع.

**ب) الاستمرار:** ويقصد با أن المشروع مستمر في نشاطه ولا توجد نية في تصفيته وبناءا على فرض الاستمرار تقوم أصول المشروع الثابتة والمتداولة بالتكلفة التاريخية.

**ج) معادلة الميزانية:** ويقصد أيضا فرض التوازن التام بين القيود المدينة والقيود الدائنة أو الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة أو التوازن بين إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم، ويمثل فرض التوازن جوهر تطبيق القيد المزدوج.

**د) عدم تغير وحدة القياس النقدي:** أو ما يسمى حديثا بفرض ثبات وحدة القياس النقدي، فالنقد هو المعادل العام للأصول والخصوم، ورغم أن وحدة القياس النقدي غير ثابتة بسبب تغير الأسعار والتكاليف، فإن المحاسب مضطر إلى افتراض ثبات وحدة القياس النقدي.

**ه) التصاق أو تتبع التكلفة:** يرى باتون أن الأصل يجب أن يثبت محاسبيا وفق تكلفة شراءه، فالتكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة عند حيازة الأصل، أما في المنشآت الصناعية فيعتمد باتون على مفهوم "تتبع

---

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص96.

[2] نفس المرجع سابق، ص97.

التكلفة" وبمعنى أن قيمة أي سلعة مصروفة في الإنتاج من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة تحتسب على قيمة المنتج سوءا كان نهائيا أو مازال تحت التصنيع، ويعد مفهوم تتبع التكلفة الأساس الضروري لنظام محاسبة التكاليف.

و) **استحقاق المصروفات وتحقيق الإيرادات أو الأرباح:** ويقصد با تسجيل المصروفات الفعلية وفق أساس الإستحقاق ومقارنتها مع الإيرادات المحققة بالبيع لاستخراج صافي الربح، وهذا ما يسمى حديثا بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة الربح من ربح وخسارة.

**ثانيا: مرحلة مساهمة المعات المحاسبية (1933-1973)**

أدت الأزمة الإقتصادية لسنة 1929 إلى إفلاس الكثير من المنشآت الصغيرة والمتوسطة لحساب المنشآت الكبيرة التي أخذت تسيطر وتحتكر الأسواق، وخوفا من الإفلاس دفع هذا الوضع إدارات العديد من الشركات إلى المزيد من الإقتراض وإلى تقديم قوائم مالية مغايرة للواقع عن طريق اختيار إجراءات وسياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح صوريا، وهكذا تضررت مصالح المقرضين والمساهمين (أصحاب السندات والأسهم في السوق الأوراق المالية) الأمر الذي دفعهم إلى القضاء لمساءلة الإدارة أو المحاسب أو مدقق الحسابات، وكثيرا ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد مدقق الحسابات أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن المجتمع الإستثماري المالي ودرءا للغش والتلاعب[1].

و هذا ما زاد من طلب تدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المستثمرين، وذلك بوضع مبادئ تلزم الإدارة وتحمي المحاسبين والمراجعين في مختلف الشركات.

**المبادئ المحاسبية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Aicpa :**

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء لجنة بدف وضع مبادئ محاسبية مقبولة، حيث أصدر وثيقة سنة 1934 لتطوير مبادئ المحاسبة فاعتمد منهجا وصفيا للمبادئ المحاسبية السائدة.

أهم القواعد المحاسبية الصادرة في بيان المعهد الأمريكي هي:

- قاعدة تحقق الإيراد للبيع؛
- قاعدة عدم جواز إضافة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل، أي عدم إضافة المكاسب الرأسمالية إلى أرباح العمليات العادية للمشروع؛
- لا يجوز احتساب أرباح للأسهم أو فوائد للسندات المملوكة والعائد للشركة نفسها وعرضها دائنة في حساب الأرباح و الخسائر؛

[1] رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص99.

- يجب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو موقعة من شركات تابعة، وإظهارها كمفردة مستقلة.

ولقد أطلقت اللجنة على مبادئ عام 1934 السابقة مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة "[1].

- في عام 1936، اعتمد المعهد مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" بدف توحيد الممارسة العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة؛
- في عام 1937، كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية بغرض تصنيف المجالات الإختلاف في التقارير والقوائم المالية؛
- في سنة 1959،كون المعهد الأمريكي هيئة المبادئ المحاسبية بدف تطوير وتوضيح مضمون المبادئ المحاسبية تحت مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما".

خلال حياتها ( 1959 – 1973 ) أصدرت الهيئة "آراء المبادئ المحاسبية" التي تعبر عن حلول مقترحة تواجهها المحاسبة.

حيث واجهت الهيئة ضغوطات كبيرة بشكل خاص من مكاتب التدقيق الثمانية في الولايات المتحدة الأمريكية فهو كان يفتقر إلى إطار فلسفي متكامل للتصدي للمشاكل المختلفة[2].

**ثالثا:مرحلة التسييس (1973 وحتى الوقت الحاضر)**

لقد باءت بالفشل محاولات المجمعات المهنية (1933 – 1973) لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية والحد من إساءة استخدام وتطبيق تلك الممارسات وبدائل القياس المحاسبي المتعددة والمتناقضة أحيانا، الأمر الذي أدى إلى حل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي وإنشاء هيئة معايير المحاسبة المالية في عام 1973.

منذ إنشاءها اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية (بصورة أكثر من الهيئات واللجان السابقة) مدخلا علميا استنباطيا استقرائيا وكذلك جعلت عملية التنظيم المحاسبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي واجتماعي[3].

عند صدور تكليف هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1973 كان غياب نظرية المحاسبة واضحا لجميع الجهات المعنية، ولقد لوحظ ذلك في أمر تكليف الهيئة، فبدلا من تكليفها بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية كما كان ذلك بالنسبة لهيئة المبادئ المحاسبية السابقة، نجد أن المهمة الموكلة إليها ذات شقين:

- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.
- إصدار معايير التطبيق العملي.

---

[1] رضوان حلوة حنان، نفس المرجع، ص100.

[2] سيد علي ساعد، إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص6.

[3] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص118-119-120 (بتصرف).

أي أن اهتمام قد تحول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير.

**الشق الأول: تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة**

لقد حققت هيئة المعايير المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطا علميا وإنتاجيا متميزا، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة إذ صدرت عن الهيئة بين 1978 و 1985 ستة بيانات كما صدر حديثا بيان سابع في عام 2000[1].

**الشق الثاني: إصدار معايير التطبيق العملي**

لقد حققت هيئة المعايير المحاسبية المالية نجاحا ملحوظا أيضا بالنسبة لمعايير التطبيق العملي، فقد صدرت عن الهيئة حتى آذار 1995، 121 معيارا محاسبيا تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح[2].

**المطلب الرابع: الطبيعة العلمية للمحاسبة**

لدراسة الطبيعة العلمية للمحاسبة نجد خلاف في وجهات النظر حول طبيعتها العلمية، هل المحاسبة فن أم علم ؟ أم ماذا ؟ والإجابة على هذا السؤال تحكمه مجموعة من الآراء نلخصها في ثلاث مدارس فكرية:

**أولا: المدرسة الفنية**

إن أصحاب هذه المدرسة ينظرون إلى أن المحاسبة ماهي إلا تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين، دون أن يسترشدوا ببعض المبادئ العلمية والأسس والأصول المحاسبية، لذا تركز هذه النظرية على الجانب العملي والتطبيقي لتدوين الأحداث الإقتصادية والمعاملات المالية.

ومن مؤيدي هذه المدرسة المحاسب الفرنسي دي مور (DE MURE) إذ قدم تعريف للمحاسبة يؤيد هذه النظرية، جاء فيه: "إن المحاسبة هي مجموعة دفتر أستاذ (Ledger Book) وبعض الدفاتر الأخرى، والسجلات والمستندات التي تمكن من التسجيل في الحسابات مع تلافي إضاعة الوقت، أو الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة لحسن إدارة المشاريع التجارية أو الصناعية أو الزراعية".

إن هذه الأفكار المعبرة عن تلك المدرسة قد لاقت قبولا في بداية ظهور واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني والبسيط، بسبب كون مجال استخدامها كان ضيقا وحجم أعمال المشروعات كان صغيرا كما أن الطابع والشكل القانوني لملكية تلك المشروعات كان فرديا.

---

[1] سيد علي ساعد إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص 6.

[2] رضوان حلوة حنان ،نفس المرجع، ص120.

وتجسد كل ذلك من جراء تطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي، واستمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي في القرن الرابع عشر عندما بدأ الحديث في الأوساط المهتمة بمهنة المحاسبة بالإنتقال إلى نظام مغاير للتسجيل المحاسبي اصطلح عليه نظام القيد المزدوج أو (نظام الحساب الثنائي)، وتطورت هذه الأفكار خلال أكثر من قرن لحين ظهورها بشكل مكتوب في نهاية القرن الخامس عشر، وذلك عندما أصدر الباحث الإيطالي **لوكا باسيولي** كتابه عام 1494 تناول فيه نظام القيد المزدوج، وكان ذلك بمثابة الأساس الموضوعي لظهور المدرسة الثانية[1].

**ثانيا: المدرسة العلمية**

مثلما أسلفنا فإن الكتاب الذي أصدره الباحث الرياضي لوكا باسيولي عام 1494 قد أفرد فيه فصلا عن نظام القيد المزدوج (نظام الحساب الثنائي) ليشكل البداية الفعلية لهذه المدرسة، نظرا لعدم إمكانية استمرار تبني آراء المدرسة الفنية وعدم ملائمة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث والمعاملات المالية، التي بدأت تلك الأحداث تتوسع وتزداد انعكاسا لتوسع حجم ونوع الأنشطة والفعاليات الاقتصادية.

إن جوهر هذه النظرية يدعوا إلى اعتبار المحاسبة علما فقط له مبادئ وأسس علمية وفلسفية نظرية ومجال ومنهج بحث علمي كباقي العلوم.

ومن مؤيدي هذه النظرية (غابريل فور) (GABRIEL FAURE) الذي قدم تعريفا للمحاسبة "بأنها علم الحسابات، يمكن من تسجيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة من الأموال لإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها".

كما عرف (ليون باتارودون) (LEON BATARDON) بأن "المحاسبة هي العلم الذي يبين القواعد الواجب اتباعها لتسجيل العمليات الإقتصادية التي يقوم با شخص واحد أو عدة أشخاص".

إن المدرسة الثانية قد عالجت بعض أوجه قصور المدرسة الأولى، لكنها ذاتها لم تخلو من بعض العيوب، وفي مقدمتها نظرتها الأحادية الداعية إلى أن المحاسبة هي علم فقط، وإغفال الجانب الفني عنها، ونظرا لعدم قدرة أصحاب هذه المدرسة على الصمود و الاستمرار في الدفاع عن آرائهم ،مما استدعى ظهور مدرسة ثالثة كبديل عن المدرستين السابقتين[2].

**ثالثا:المدرسة الحديثة**

إن أصحاب هذه المدرسة لهم رأي مغاير عن المدرستين السابقتين، بحيث يرون بأن المحاسبة علم وفن معاً إذ تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وأصول وفرضيات وأهداف تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة2004، ص138-139.

[2] نفس المرجع ، ص139-140.

الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية في تحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل بإنتاج وخلق المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات .

نجد أن الأسس قائمة لكن التطبيق متباين طبقا لآراء وأفكار ومعالجات هذا المحاسب أو ذاك، إذ نذكر مثلا لا بد من حساب مصروف الاهتلاك للتعبير عن تناقص قيمة الأصول الثابتة، حيث يعتبر ذلك أمراً أساسيا لا بد من الالتزام به من قبل جميع المحاسبين انسجاما مع كل من مبدأ التكلفة التاريخية من جهة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف من جهة أخرى، لكن نجد أن تطبق هذا المبدأ متباين بين محاسب وآخر، حسب طريقة ومعدل الاهتلاك.

وكذلك لا بد من تقويم المخزون الصادر من المخازن إلى مراكز التوزيع بالنسبة للمؤسسات التجارية، أو إلى الأقسام الإنتاجية بالنسبة للوحدات الصناعية، لكن الجانب الفني هنا الذي يختلف حوله المحاسبون، أي من طرق تسعير المخزون التي يستخدمها هذا المحاسب أو ذاك، من الطرق الثلاثة عشر لتسعير المخزون.

من هذه الأمثلة وغيرها تأكد صحة الرأي القائل بأن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية، لها أحكامها وأصولها،كما أنها فن من الفنون التي تعتمد على طريقة فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات المالية، والمعالجة المحاسبية لها بما لا يتعارض مع الأصول و المبادئ العلمية والقواعد الأساسية في المحاسبة.

كما أن إضفاء الطابع العلمي للمحاسبة ينسجم مع فلسفة تطور الفكر المحاسبي ذاته، والذي كان نتيجة موضوعية لتلبية حاجات ومتطلبات اجتماعية وسياسية واقتصادية وقانونية وبيئية و غيره من العوامل التي تعكس تطور المجتمع البشري، وحاجة مختلف فئاته إلى نظام للمعلومات يساعدهم في اتخاذ القرارات، فكانت المحاسبة بإطاريها العلمي و العملي تلك الأداة الفعالة التي حققت هذه الأهداف[1].

وهكذا كان ظهور المحاسبة وليد التطور الصناعي والتجاري، فأصبح من الضروري على أصحاب رؤوس الأموال الضخمة والشركات الكبرى أن يسجلوا عملياتهم في الدفاتر والسجلات بشكل يسمح لهم بمعرفة ما عليهم من ديون تجاه الغير، وما لهم من مطلوبات مستحقة لصالحهم.

و تتجسد مكانة المحاسبة في إعطاء ونقل المعلومات المالية والاقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، كما تقوم بتقديم البيانات والنتائج للجهات الإدارية العليا مما يساعدنا على اتخاذ القرارات السليمة، خاصة بالنسبة للحكومة في تحديد سياستها الاقتصادية كونها وسيلة للرقابة والتخطيط، وكذلك بالنسبة للبنوك في إمكانية منح القروض، وإدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي، وغيرها من الهيئات الإدارية الناشطة في مختلف المجالات.

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص141.

**المبحث الثاني: ماهية المحاسبة**

لقد كان لقيام الثورة الصناعية في أوربا، وتدفق رؤوس الأموال نحو الصناعة انعكاسات هامة أدى إلى ضرورة البحث في تطوير الأساليب والنظم المحاسبية قصد تحقيق الهدف الأول وهو إحكام الرقابة، خاصة في المشاريع الصناعية الكبرى التي تواجه مشاكل إدارية تتعقد يوماً بعد يوم، وكذا هدف رسم السياسات السلبية مع تجنب أخطاء الماضي.

لهذا تعتبر المحاسبة أداة لا يمكن الاستغناء عنها من أجل التسيير الناجح لمختلف المؤسسات، وفق قيود وشروط محددة تستوجب استعمال مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد في تحليل العمليات المالية والمحاسبية عند حدوثها وتسجيلها على أساس الوثائق المثبتة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها في الوقت المناسب وبصورة سليمة، حتى تتمكن إدارة المؤسسة من تسييرها بكفاءة ونجاح.

**المطلب الأول: مفهوم وتعريف المحاسبة**

لقد وردة عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة، سنحاول أن نورد بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة، وكذلك بعض التعاريف الصادرة عن بعض الجمعيات العلمية والمعاهد المتخصصة في المحاسبة.

**تعريف 1:**

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[1].

**تعريف2:**

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين(AICPA) المحاسبة بأنها:

"عملية تسجيل وتصنيف (تبويب) وتلخيص العمليات التجارية ذات الأثر المالي، إضافة لاستخلاص النتائج المالية وتفسير هذه النتائج وتحليلها "[2].

**تعريف3:**

المحاسبة هي مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكلة أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة هي عمومها السنة المالية[3].

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق ص113.

[2] رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفا ء، الأردن ، الطبعة الأولى، سنة2000، ص13.

[3] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة1999،ص13.

**تعريف4:**

المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها التي تستعمل في تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وكذلك المركز المالي في نهاية تلك الفترة[1].

**المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة**

ترسم المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد القوائم والبيانات المالية، والمبادئ المحاسبية هي تعميمات أو إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب في ظرف أو موقف معين وهي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين لاستخدامها كأداة عملية تساعد في حل المشاكل المحاسبية، وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للاستخدام في معظم المشروعات الاقتصادية، وهذه المبادئ خلافا للقوانين الرياضية والعلمية لم تشتق علمياً، لذا يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها لتتماشى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة بتطبيقها واستخدامها.

في رأي مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هناك أربعة مبادئ محاسبية مشتقة من الفروض المحاسبية و هي:

- مبدأ التكلفة التاريخية؛
- مبدأ الاعتراف بالإيراد؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- مبدأ الإفصاح الشامل.

**أولا: مبدأ التكلفة التاريخية**

بموجب هذا المبدأ فإن التكلفة هي أفضل أساس لتقييم موجودات المنشأة، وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التي تكبدتها المنشأة في الحصول على الأصل وحتى أصبح جاهزاً للاستعمال في مكانه المخصص له بالمنشأة، ومن أجل الغرض الذي أمتلك من أجله، وبذلك فهي تشمل ثمن الشراء بالإضافة إلى جميع مصروفات الشراء من عمولة ونقل وشحن وتأمين وجمارك ومصروفات التركيب والإشراف والتجارب، وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية، وهذا يعني يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقا للتكلفة الحقيقية للحصول على هذه العناصر، وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها، وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير

[1] خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة2003، ص9.

كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها، ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقي وموضوعي قابل للصحة والتحقق، وغير خاضعة للحكم الشخصي.

وبالرغم من كل ما تقدم، فإن تطبيق أساس التكلفة التاريخية يواجه عدة انتقادات وبخاصة في حالة التضخم، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشآت الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية[1].

**ثانيا: مبدأ الاعتراف بالإيراد**

يمكن تعريف الإيراد بأنه التدفق الداخل الذي يؤدي إلى زيادة أصول المنشأة أو إلى نقص في المطلوبات أو الاثنين معا، وذلك نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات، وكذلك التدفقات الناجمة عن استخدام موجودات المنشأة كالإيجارات والفوائد الدائنة خلال السنة المالية.

والإيراد هو المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويقاس الإيراد بالنقدية أو ما يعادلها من قيمة للشيء المستلم مقابل السلع والخدمات المباعة، ويشمل أيضا الأرباح الناتجة عن بيع أو تبادل أصول غير النقدية، بالإضافة إلى الأرباح الناتجة عن التسويات المرجحة للالتزامات.

و القاعدة العامة أن يعترف بالإيراد عند نقطة البيع، وقد يعترف به عند استلام الثمن أو عند الإنتاج أو بعد نقطة البيع، وهناك شرطان للاعتراف بالإيراد:

- أن يكون قد تحقق أو قابل للتحقق؛
- أن يكون قد اكتسب.

والاعتراف بالإيراد يتمثل في عملية إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية والقوائم المالية[2].

ومما تجدر الإشارة إليه أن هناك أساسان من الأسس الواجب إتباعها عند تحقق الإيراد أو المصروف وهما:

**1. الأساس النقدي:**

ويقضي هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية وكذلك المصروف عند دفع النقدية، وبموجب هذا الأساس فإن صافي الربح هو الفرق بين الإيرادات المقبوضة نقدا و المصاريف المدفوعة، أي أنه يمثل صافي الربح النقدي.

يستخدم هذا الأساس في محاسبة المهن الحرة كالأطباء والمحامين والمهندسين والمنضمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالنوادي والجمعيات الخيرية وكذلك في حالة البيع بالتقسيط.

---

[1] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمد الخلايلة، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص42-43.

[2] نفس المرجع، ص43.

**2. أساس الاستحقاق:**

ويعني هذا الأساس تحميل كل فترة مالية بجميع ما يخصها في إيرادات تم اكتسابا وتخص هذه الفترة سواء قبضت أم لم تقبض ومن مصاريف ونفقات تخص الفترة دفعت أم لم تدفع.

وبموجب هذا الأساس فإن لكل فترة مالية شخصية قائمة بذاتها ومستقلة عن الفترات الأخرى مما يتيح تصوير نتيجة أعمال تلك الفترة المالية بشكل صحيح و فعلي، إضافة إلى أن عملية المقارنة بين السنوات المالية تكون أسهل، وإمكانية فرض الرقابة أفضل[1].

**ثالثا: مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات**

لقد نشأ هذا المبدأ انسجاما مع التطبيق العملي لفرض الفترة المحاسبية أو تقسيم عمر المشروع إلى فترات دورية متساوية، حيث يقوم هذا المبدأ على تحديد صافي دخل المشروع لفترة زمنية معينة (سنة مالية غالبا) وذلك بمقارنة المصاريف التي تكبدها المشروع خلال تلك الفترة مع الإيرادات التي تولدت عن هذه المصاريف، أي نطرح من الإيرادات الكلية جميع المصاريف المستنفذة في سبيل تحقق الإيراد لنفس الفترة المالية[2].

**رابعا: مبدأ الإفصاح الشامل**

يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية في ظل المبادئ القائمة، وينص هذا المبدأ على أنه يتوجب على إدارة الشركة نشر كافة المعلومات المالية الضرورية في تقريرها المالي السنوي بشكل تام وكامل والتي تجعل القوائم المالية واضحة ومفهومة لقرائها مع عدم جواز حذف أي معلومات جوهرية[3].

**المطلب الثالث: فرضيات ووظائف المحاسبة**

**أولا: فرضيات المحاسبة**

على الرغم من أن كلمة الفرض أو الافتراض تعني إمكانية صحة هذا الأمر أم عدم صحته، إلا أن هناك إجماع محاسبي على صحة الفروض المحاسبية إذ أن الفرض المحاسبي هو افتراض يتسم بالصحة والسلامة والقبول العام كإطار تمهيدي للوصول إلى الحقيقة العلمية المؤكدة بالبراهين، وكما يسجل للفروض المحاسبية قابليتها للتطوير والتغيير تبعا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية للبيئة المحيطة بالمنشأة، لا سيما وأن النظام المحاسبي نظام مفتوح يتأثر بالبيئة المحيطة به ويؤثر بالبيئة المحيطة با.

وعموما فإن أكثر الفروض المحاسبية قبولا هي:

---

[1] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص40.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، سنة1998، ص27.

[3] رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص42.

- الاستقلالية؛
- الاستمرارية؛
- الفترة المحاسبية؛
- وحدة القياس النقدي.

**1. الاستقلالية:**

يستند هذا الافتراض إلى حقيقة مفادها استقلالية المشروع (أو الوحدة الاقتصادية) عن مالكيها أو الذين يتولون إدارتها، لذا ينظر إلى المشروع باستقلالية وفصل كامل عن مالكيه وإدارته ماليا وقانونيا واجتماعيا وغيرها، وانطلاقا من الاستقلالية المالية للمشروع عن المالية للمالكين واستقلالية الشخصية المعنوية عن شخصية أصحاب المشروع تم استنتاج ما يسمى بالمعادلة المحاسبية التي تستخدم عند تحليل العمليات المالية والتي تفيد أن:

**الأصول= الالتزامات +حقوق الملكية.**

إن ملخص هذه المعادلة مفاده أن موجودات أو ممتلكات المشروع تساوي بالتأكيد التزامات المشروع تجاه الغير وتجاه أصحاب المشروع، الأمر الذي يعني أن جميع الأصول والالتزامات والحقوق المتعلقة بصاحب المشروع و لا تتعلق بالمشروع ذاته يتم تجاهلها وعدم ذكرها في دفاتر المشروع وسجلاته.

**2. الاستمرارية:**

يفيد هذا الفرض أن المشروع مستمر في عملياته إلى أمد غير محدود ما لم تظهر أدلة موضوعية ودلائل تثبت عكس ذلك، كما هو الحال عند تصفية المشروع أو دمجه بآخر حيث ينهي ذلك استمرارية المشروع، وهذا يفيد كثيراً في الجوانب العلمية إذ لا نجد محاسبا يذكر في القوائم المالية ما يمكن الحصول عيه في حالة تصفية الشركة وهذا ما يستدعي أيضا تسجيل الأصول الثابتة وامتلاكها عبر عدة سنوات عوضا عن امتلاكها لسنة واحدة[1].

**3. الفترة المحاسبية:**

بم أن استمرارية المشروع هي أحد الفروض المحاسبية التي تفترض أن حياة المشروع مستمرة ما لا نهاية أو على الأقل إلى عدد كبير من السنوات، فإن هذا الأمر يقلق المستثمر (صاحب المشروع) لأنه من غير المنطقي أن ينتظر حتى ينتهي عمر المشروع ليتعرف على صافي دخله أو ما حققه الاستثمار في هذا المشروع، لذلك تم افتراض تقسيم عمر المشروع الاقتصادي إلى فترات زمنية متساوية و متتابعة ثم التعارف على أن تكون الفترة الزمنية الواحدة سنة ميلادية تسمى الفترة المحاسبية أو السنة المالية يتم خلالها إعداد التقارير وبيان نتائج العمليات، بدف تحديد الضريبة المستحقة على المشروع وقياس مدى كفاءة إدارة المشروع ومدى

[1] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، مرجع سابق، ص24.

النجاح والنمو الذي حققه المشروع، إضافة إلى إعطاء صورة عن واقع المشروع بدف تطويره وتنميته وتعزيز نقاطه الايجابية ومعالجة جوانبه السلبية [1].

**4. وحدة القياس النقدي:**

تعتمد هذه الفرضية على أن وحدة النقود هي أفضل وسيلة لقياس العمليات التجارية ومقارنتها، حيث يمكن تسجيل هذه العمليات بلغة رقمية تترجم القيمة النقدية لهذه لعمليات وبخاصة أنها العامل المشترك لعمليات المنشأة جميعها، وعليه يمكننا إجراء المقارنة بين سنة وأخرى على أساسها. ومن عيوب هذه الفرضية أنها تعتمد على ثبات الوحدة النقدية بين فترة زمنية وأخرى، وهذا ما أثبتته السنوات الأخيرة من تذبذبات الأسعار في القوة الشرائية لوحدة لنقود، وكذلك فإنها تفيدنا عند إعداد التقارير، حيث تعتمد دون سواها من وحدات القياس الأخرى لقياس الوزن أو الطول أو اعتماد العدد[2].

**ثانيا: وظائف المحاسبة**

للمحاسبة عدة وظائف من بينها:[3]

1. **الوظيفة القانونية:**

تنص المادة 90 من القانون التجاري "كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة التاجر يجب عليه مسك الدفاتر ليسجل العمليات المحاسبية"، لذا فإن القانون التجاري نص على أن مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية، كما أن تحديد الوعاء الضريبي يتم انطلاقا من النتائج المدونة على مستوى المحاسبة.

2. **الوظيفة التسييرية:**

تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، كما تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية والبشرية، وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير.

---

[1] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، مرجع سابق، ص25.

[2] حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999، ص26.

[3] بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999، ص13.

**المطلب الرابع: فروع المحاسبة وأهدافها**

**أولا: الفروع المحاسبية**

للمحاسبة عدة فروع نذكر منها:

**1. محاسبة المؤسسة:**

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات، لا سيما الاقتصادية منها، خدمية كانت أو إنتاجية خاصة كانت أو عمومية، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع منها كما يلي:[1]

**أ) المحاسبة المالية:**

ويطلق عليها البعض لفظ "العامة"والبعض الآخر لفظ "المعمقة "وتعني مجموعة من الإجراءات والوثائق والمستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة، قصد تقويمه وإثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة استنادا إلى نظام محاسبي موحد "دليل محاسبي وطني"، يكفل تجانس المعالجة المحاسبية بين جميع المتعاملين الاقتصاديين، ومن هنا كانت تسميتها ووضعيتها من حين لآخر، وهي محاسبة عامة لأنها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية، وهي محاسبة معمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور وتضطلع بمجمل هذه المهام استنادا إلى دليل (مخطط) محاسبي وطني موحد، بمعنى تعميق آليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص ومحتويات هذا الدليل.

**ب) المحاسبة التحليلية:**

ويطلق عليها البعض عبارة "محاسبة التكاليف" والبعض الآخر "محاسبة الاستغلال"، وتعني مجموعة من الإجراءات والتقنيات الموجهة لمسايرة تكاليف الأداء على امتداد فترة زمنية محددة (أسبوع، شهر،ثلاثي...)، قصد تقويم المنتجات أو الخدمات المنبثقة عن النشاط من جهة، ومراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) من جهة أخرى، من هنا كانت تسمياته المختلفة، فهي محاسبة تحليلية لأنها تنصب على تحليل نشاط المؤسسة عبر وظائف ومراكز تكاليفية لغرض مسايرة آلية تجميع التكاليف ضمن هذه الوظائف أو المراكز أو الأنشطة الجزئية، وبالتالي تحميلها إلى المنتجات أو لخدمات المتوجة للنشاط العام، وهي محاسبة التكاليف لأنها تكرس كل مسعاها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتجات أو الخدمات المؤدا ت، وبالتالي حسابا بصورة دقيقة لا سيما الفعلية منها، أي التي حدثت في الزمن الماضي، وهي محاسبة استغلال لأنها تستهدف مراقبة شروط التشغيل الداخلي (الاستغلال) لإعادة لنظر في آلية سير النشاط على مستوى مراكز التحليل المتاحة في المؤسسة، و بالتالي ترشيده.

[1] أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002، ص26.

**ج) المحاسبة التقديرية:**

ويطلق عليها البعض لفظ " المعيارية" و البعض الآخر لفظ "النمطية" وتعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية متوقعة للزمن القادم (المستقبلي)، لذلك فالمحاسبة التقديرية امتداد للمحاسبة التحليلية بل هي فرع منها، غير أن الأولى تبنى على تقديرات أو أرقام وقيم محددة مسبقا، والثانية تبنى على أرقام و قيم فعلية متوجة للنشاط، على أن الفرق بينهما (أي بين ما هو مقدر وما هو متحقق فعلا) يشكل وسيلة للمؤسسة لترشيد نشاطها وهو ما يسمى بتحليل الفروق (LES ECARTS) المتوجه لمراقبة التسيير ( contrôle de gestion).

**2. المحاسبة الضريبية:**

وتعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الضريبي وفق أحكام القوانين الضريبية، كما تبحث في عرض و تحليل نواح الاختلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام وقوانين الضريبة من أجل تقريب وجهات النضر في القضايا المختلف عليها، وعلى محاسب الضرائب أن يلم إلماما كافيا بقوانين الضرائب وبجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبيا وضريبيا.

**3. المحاسبة الإدارية:**

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة المحاسبة الإدارية على أنها تطبيق لوسائل ملائمة ومفاهيم مناسبة من أجل خلق بيانات اقتصادية تاريخية متوقعة لأي مؤسسة لمساعدة الإدارة في وضع خطط لتحقيق تلك الأهداف، وقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة لتطور العملية الإدارية وزيادة احتياجاتها للبيانات والمعلومات اللازمة، لترشيد القرارات حيث تهدف المحاسبة الإدارية إلى استخراج البيانات الاقتصادية التي تساعد الإدارة في أدائها لوظائفها المختلفة كالتخطيط والرقابة[1].

**4. المحاسبة العمومية:**

وهي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية، أي المؤسسات ذات الطابع الإداري، والتي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية، الولاية، الوزارة...) ويسميها البعض بالمحاسبة الموازناتية (budgétaire) لأنها تنبني على الموازنة بين الإيرادات والنفقات، فهي بالتالي محاسبة متميزة تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الإدارات العامة (القطاع الحكومي)، لذلك تحكمها إجراءات وميكانيزمات خاصة.

[1] خالد أمين عبد الله، سليمان عطية، فوزي غرايبية، نعيم حسني دهمش، باء محمود جبارة، لأصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، الأردن، طبعة 1999، ص18.

**5. المحاسبة الوطنية:**

وهي تلك الحسابات القومية (الوطنية) المجمعة عند كل الأعوان الاقتصاديين كتتويج لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة)، في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموعة سنوات معينة، على أن تشكل المعلومات المستقاة من المحاسبة العامة خاصة على مستوى كل المؤسسات الاقتصادية، أهم مورد معلوماتي لهذه الحسابات، بالإضافة إلى صافي المعاملات مع الخارج، وغيرها من الأمور المتعلقة بحسابات الناتج الوطني الخام، والصافي أو القيمة المضافة أو غير ذلك.[1]

إذا فالمحاسبة هي الركيزة الأساسية و الوظيفة الحيوية في المؤسسة، لذا يجب أن تحترم المبادئ و القواعد التي تقوم عليها حتى تكون أكثر مصداقية ودقة و أكثر تعبيرا عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة، كما أن هناك العديد من المهام والأدوار الموجودة في المؤسسة لا يمكن تحقيقها إلا من خلال مسك محاسبة دقيقة ومنظمة.

[1] أحمد طرطار، مرجع سابق، ص29.

## المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت في منتصف السبعينيات للقرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. فتعددت وتناقضت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني، ناهيك عن الاختلاف الكبير على المستوى الدولي.

وتماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، وتسهل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية الدولية.

### المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

#### أولا:ماهية المعايير المحاسبية الدولية

بفعل تطور التبادلات التجاري بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها مختلفة في تلك الدول.

وقد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية، تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل والصعوبات، وتحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول.

"فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس محاسبية تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي، وهي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية"[1].

وتظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال:[2]

- تحديد وقياس الأحدث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛

---

[1] محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس، ص48.

[2] حكمت أحمد الراوي،المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، سنة 1995، ص47.

- عملية اتخاذ القرار، وبذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

أما الجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى:[1]

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي إلى المنشآت لاستخدام طرق متباينة وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو الخارجيين؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشآت المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل؛
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين، وكذلك الدارسين وغيرهم.

**ثانيا: نشأة المعايير المحاسبية الدولية[2]**

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا واجتماعيا وتشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبية الدولية والدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية والشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس والتي تأثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية، ونتيجة لكل هذه، تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973 أسندت إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي وقد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي:أستراليا،كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع.

[1] حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص47.

[2] نفس المرجع، ص53.

**ثالثا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية**

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالتالي:[1]

- جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية؛
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال:
  - توحيد الطرق التي تم با تحديد وقياس الأحداث المالية المتشابة؛
  - إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.
- أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية وإذا لم تكن تتلائم، فإن المعايير المحاسبية القطرية هي التي يعمل با؛
- إن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج القطر؛
- الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين الأكاديميين والمهتمين في هذا المجال؛
- تساعد الدول القطرية إلى الأخذ بما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.

**رابعا: أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية[2]**

1. إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد با عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا.
2. العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنضمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلزام؛

---

[1] حكمت أحمد الراوي، نفس المرجع، ص54.

[2] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2002، ص22.

- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

**المطلب الثاني:لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC**

**أولا: نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية**

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم. لقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.

ومنذ 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي 1999 كان هناك 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب،كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة.

يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلدا (أو مجموعات من البلدان) معينين من قبل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن 4 منضمات مهتمة بوضع التقارير المالية. يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين ومستشار فني لحضور اجتماعات المجلس، وتشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضم وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة وشخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير.

وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة وفي الأعمال ومستخدمين آخرين القوائم المالية، ودور هذا المجلس الاستشاري هو تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، ومن بين أشياء أخرى القيام با:[1]

- المراجعة والتعليق على إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى؛

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، سنة 2000، ص 19

- البحث عن، والحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.

يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

**ثانيا: إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية[1]**

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنضمات أخرى وأفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية. وتضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، ومن خلال التشاور مع المجموعة الاستشارية والهيئات الأعضاء في اللجنة وهيئات وضع المعايير ومجموعات مهتمة أخرى وأفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية.

ويتم إجراء تطوير معيار محاسبي دولي كما يلي:

- يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منضمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معين؛
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية، وتقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس؛
- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها؛
- تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ أولا؛

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999،ص17.

- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ وتضم القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسميا؛
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس و بعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها و تدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل؛
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع المجلي على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو من الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار محاسبي دولي.

**ثالثا:أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية**

إن أهداف وانجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة، مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

1. **أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:**[1]

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد با لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد با في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

2. **إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:**

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر المجلس إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في:[2]

- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، وفي المعايير المحاسبية الصادرة؛
- تشجيع اتساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المسموح با في المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العالمية الدولية-دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2000، ص36.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص19.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم ويتم استخدامها فيما يلي:

- كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية لكثير من البلدان؛
- كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة با (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين، وبلدان عديدة في آسيا و أوروبا)؛
- في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية؛
- من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها.

طلبة المنضمة الدولية من لجان الأوراق المالية (الإيسكو) توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات. إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، وهو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر انجاز تاريخي وهام لمعدي ومستخدمي البيانات المالية. وقد بينت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخرا الحاجة الماسة والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على النطاق العام، وسيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالي وما سينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح.

وفي أكتوبر1998 طلبت الدول الصناعية السبع للجان الأوراق المالية أن تجري من حين لآخر تقييم لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.

**قائمة المعايير النافذة المفعول لعام2008**

أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC 41 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، بحيث بقي منها في عام 2008 فقط 31 معيارا نافذ المفعول.

و فيما يلي قائمة المعايير المحاسبية الدوليةIAS:[1]

- المعيار(IAS1): عرض البيانات المالية؛
- المعيار(IAS2): المخزون؛
- المعيار(IAS7): بيانات التدفق النقدي؛
- المعيار(IAS8): السياسة المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء؛
- المعيار(IAS10): الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية؛
- المعيار(IAS11): حقوق الإنشاء؛
- المعيار(IAS12): ضرائب الدخل؛
- المعيار(IAS14): تقديم التقارير حول القطاعات (عوض بالمعيار IFRS8)؛
- المعيار(IAS16): الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- المعيار(IAS17): عقود الإيجار؛
- المعيار(IAS18): الإيراد؛
- المعيار(IAS19): منافع الموظفين؛
- المعيار(IAS20): محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية؛
- المعيار(IAS21): آثار التغيرات في أسعار صرف العمولات الأجنبية؛
- المعيار(IAS23): تكاليف الاقتراض؛
- المعيار(IAS24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة؛
- المعيار(IAS26): المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد؛
- المعيار(IAS27): البيانات المالية الموجودة والمنفصلة؛
- المعيار(IAS28): المحاسبة والاستثمارات في المنشآت الزميلة؛
- المعيار(IAS29): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛
- المعيار(IAS30): الإفصاحات في البيانات المالية للسلوك والمؤسسات المالية المشابهة؛
- المعيار(IAS31): الحصص في المشاريع المشاركة؛

[1] الموقع الإلكتروني: www.afc-dz.com يوم التصفح 2008/05/02.

- المعيار(IAS32): الأدوات المالية، الإفصاح والعرض؛
- المعيار(IAS33): حصة السهم من الأرباح؛
- المعيار(IAS34): التقارير المالية المرحلية؛
- المعيار(IAS36): انخفاض قيمة الأصول؛
- المعيار(IAS37): المخصصات والتزامات، الأصول المحتملة؛
- المعيار(IAS38): الأصول غير الملموسة؛
- المعيار(IAS39): الأدوات المالية، الاعتراف والقياس؛
- المعيار(IAS40): الاستثمارات العقارية؛
- المعيار(IAS41): الزراعة.

**المطلب الثالث: مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB**

لقد حققت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC الكثير برغم القيود التي يفرضها هيكلها عليها، ومع ذلك ففي ظل عولمة أسواق رأس المال العالمية، والتعقيد المتزايد لمعاملات الأعمال، والضغط المتزايد من أجل مجموعة واحدة من معايير محاسبية المتناغمة دوليا، اعتقد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC أنه من الضروري إجراء تغيرات هيكلية لكي يتمكن من مواجهة التحديات الجديدة بفاعلية.

وفي هذا الصدد تم تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها (مؤسسة-Fondation) حيث تتشكل هذه الهيئة من (19) إداريا (Trustees)، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين.

ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 06 أعضاء من أوروبا؛
- 04 أعضاء من آسيا؛
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن (05) أعضاء من بين (19) عضوا يترك تعيينهم للفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC)، شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستخدمي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الإداريين لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل دورهم الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛

- إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية المراجعة وأولويات السنة القادمة؛
- تعيين أعضاء كل من مجلس (Board)، (IFRIC)، (SAC)؛
- تقييم إستراتيجية و فعالية (IASC-Fondation) و(IASB) سنويا.

ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت كنف IASC-F ويتشكل من (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءاتهم بحيث يشغل (12) عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمسة سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، شريطة أن يتحرر الأعضاء الدائمين من كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، وخصوصا إذا كان لهذه العلاقات التأثير على أعضاء المجلس فيما يتعلق باستقلاليتهم أثناء إصدار المعايير. ويكلف مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية:[1]

- إعداد، نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع معايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معاجلة التدخلات (commentaires)؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع متباين.

وقد اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى في جلسة فنية في أفريل 2001، وأثناء هذا الاجتماع وافق على قرار بتبنى مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة، الصادرة عن مجلس الإدارة للجنة معايير المحاسبة الدولية IASC السابق وتفسيراتها، وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد IASB أيضا أن أمناء مؤسسة IASC وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB بـ **"معايير التقارير المالية الدولية"(IFRS)**، مع الاستمرار في تسمية المعايير القائمة بـ **"معايير المحاسبة الدولية" (IAS)**. ويفترض أن هذا التغير قد أحدث من أجل تمكين المجلس من التمييز بين المعايير الجديدة الصادرة بواسطته و تلك التي ورثها عن مجلس IASC السابق[2].

---

[1] مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية "بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004، ص130.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006، ص 34-39 (بتصرف).

**قائمة معايير التقارير المالية النافذة المفعول لعام 2008:**

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB منذ علم 2001، ثمانية معايير دولية لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS وهذه المعايير هي:[1]

- المعيار(IFRS1): تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى؛
- المعيار(IFRS2): الدفع على أساس الأسهم؛
- المعيار(IFRS3): اندماج منشآت الأعمال؛
- المعيار(IFRS4): عقود التأمين؛
- المعيار(IFRS5): الأصول غير المتداولة المحتفظ با برسم البيع والعمليات المتوقعة؛
- المعيار(IFRS6): اكتشاف واستغلال الموارد المعدنية؛
- المعيار(IFRS7): الأدوات المالية: الإفصاحات؛
- المعيار(IFRS8): معلومات حسب المهن.

وبصفة عامة تهدف المعايير الجديدة إلى الوصول إلى مجموعة المعايير عالية الجودة، وإدخال تحسينات على المعايير القائمة، وإزالة التناقضات وإلغاء أو تقليل البدائل المتاحة والتقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

[1] الموقع الإلكتروني: www.afc-dz.com يوم التصفح 2008/05/02.

## خاتمة الفصل

إذن من المعلوم أن التسيير مهمة أساسية في أي مؤسسة اقتصادية سواء كانت صناعية، تجارية أو مؤسسة خدمية. وللنهوض بذه المؤسسات وتطويرها، لا بد من التحكم الجيد بأدوات التسيير وتطبيقها بكل ما تحمله من معايير ومقاييس، وتعتبر المحاسبة العامة من أهم هذه الأدوات التي تعتمد عليها جميع المؤسسات، فهي تعتبر تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجيل العمليات التي يقوم با الأعوان الاقتصاديون.

وتعتبر المحاسبة العامة أولى التقنيات المنظمة منذ القدم مقارنة بالإحصاء والاقتصاد القياسي وبحوث العمليات ...الخ في مختلف أنواع التنظيمات والتي أطلق عليها بعض علماء الاقتصاد تسمية "لغة الأعمال".

ومن هنا يبرز دور المحاسبة في إعطاء الصورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسة، أما بالنسبة للمحيط الخارجي تستفيد جهات أخرى من المحاسبة تتمثل في: مصلحة الضرائب، البنوك، المستثمرون، المتعاملين مع المؤسسة.

فالقوائم المالية التي تنتجها المحاسبة تعد وتقدم للمستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم. وبالرغم من أن القوائم المالية قد تبدوا متشابة من بلد لأخر إلا أن هناك بعض الفروقات تتسبب فيها الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية المختلفة، وكذلك بسبب ما تتصوره العديد من البلدان لتلبية احتياجات المستخدمين الداخليين للقوائم المالية بما يستجيب للمتطلبات الوطنية، مما أدى إلى استخدام قواعد ومبادئ مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وللتضييق بين هذه الفروقات جاءت لجنة معايير المحاسبة الدولية لتوحيد الممارسة المحاسبية بإصدارها لمعايير المحاسبة الدولية من أجل توفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية من طرف مستخدميها.

**مقدمة الفصل:**

تعتبر المحاسبة كأداة من أدوات التسيير، حيث تسمح للمؤسسات بتنظيم المعلومات المحاسبية، معالجتها، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها على أساس أرقام موضحة في قوائم مالية، ومن هنا تظهر الحاجة إلى دراسة المحاسبة في مدى الاستفادة من البيانات المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، الأمر الذي يؤدي إلى ترحيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد سواء على المستوى الجزئي أو المستوى الكلي.

ومن هذا المنظور انتهجت الجزائر سنة 1975 مخططا محاسبيا خاصا بها يستجيب لاحتياجات الاقتصاد الموجه، حيث أصبح يمثل المصدر الرئيسي للتشريع المحاسبي بالجزائر، ولم يعرف هذا التشريع إلا بعض التغيرات منذ صدوره.

ونظرا للأهمية التي يحظى بها المخطط المحاسبي الوطني سنقوم في دراستنا بالتطرق إلى النقاط التالية:

- الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني؛
- الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني؛
- نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

## المبحث الأول: الإطار النظري للمخطط المحاسبي الوطني

بناء على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر، أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغباتها، لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، سمي هذا الأخير بالمخطط المحاسبي الوطني، والذي أعلن عنه بموجب المرسوم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، وهو يتضمن إدراج مقاييس تسييرية من نوع جديد، تمكن من التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية والرقابة على ذلك.

كما يمكن من تحديد مفاهيم ومؤشرات جيدة تربط محاسبة المؤسسات بالمحاسبة الوطنية، وهذا من أجل تحقيق توافق وانسجام بين التخطيط والتسيير والرقابة.

فالمخطط المحاسبي الوطني يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط، أهداف المحاسبة، مستعملي المعلومة المحاسبية والمؤسسات التي تخضع لهذا المخطط.

### المطلب الأول: نشأة وتطور المخطط المحاسبي الوطني

كانت الجزائر إلى غاية سنة 1975 تابعة في نظامها المحاسبي للمخطط المحاسبي العام الفرنسي الصادر سنة 1957، وذلك بحكم الاستعمار الفرنسي للجزائر.

فالمخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1957 كان يجيب لاحتياجات الاقتصاد الليبرالي المنظم بواسطة السوق، هذه النظرة لم تلبي احتياجات الاقتصاد الاشتراكي وسياسة التخطيط التي انتهجتها الجزائر[1].

وعلى ذلك في 29 أفريل 1975 وضعت الدولة الجزائرية مخططا محاسبيا وطنيا معلنة بذلك استقلالها المحاسبي من جهة، وبناء جهاز محاسبي يستجيب لروح وتوجهات اقتصاد البلاد من جهة ثانية[2].

كما يحدد المرسوم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 كيفية تطبيق المخطط المحاسبي أي تنظيم، ضبط، تنسيق وتسوية المعلومات الاقتصادية لدى المؤسسات والشركات التجارية الخاضعة لنظام الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية[3].

فالمخطط المحاسبي الوطني للمؤسسة هو قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة وهي مصنفة في إطار جدول محدد مع اختلاف الحسابات التي يمكن أن تنشأ حسب نشاط المؤسسة وحجمها، وخصوصياتها، ولهذا اقتضت الضرورة إلى توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات، وإعطائها صبغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات ليجلب منفعة وفائدة للمؤسسة ومصالح الدولة والأشخاص

---

[1] M.mehadjbia, essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national Algérien, 1978, pp15-19.

[2] شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992،ص08.

[3] منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، سنة 1992، ص61.

الآخرين الذين لهم علاقة بالمؤسسة[1].

عرف المخطط المحاسبي 4 إضافات منذ سنة 1975 هي:

- الأمر 89/047/ CE/ DC/ F/ 185 بتاريخ 24 ماي 1989، المتعلق بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة بالاستقلالية الذاتية للمؤسسات؛
- الأمر 635/ DC/ CE/90/046 بتاريخ 11 مارس 1990، المتعلق بالتسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات، حيث ركز هذا الأمر على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية؛
- التعليمة 001/95 بتاريخ 02 أكتوبر 1995، المتعلق بتنسيق محاسبة أموال المساهمات، الذي يعالج مناهج التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات؛
- التعليمة 518/ MF/ DGC، المتعلق بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقدير، حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية لحساب 15: فرق إعادة التقدير، وكيفيات تسجيلاته المحاسبية.

مع وجوب الإشارة إلى صدور خمس مخططات محاسبية قطاعية تتعلق ب:

- القطاع الزراعي 1987؛
- قطاع التأمينات 1987؛
- قطاع البناء والأشغال العمومية الصادر سنة 1988؛
- القطاع السياحي الصادر سنة 1989؛
- القطاع البنكي الصادر سنة 1992.

تقدم هذه الخمس مخططات عموما قائمة الحسابات، شرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات والوثائق الشاملة الخاصة بها، ونشير إلى أن أي واحد من هذه المخططات لم يتناول المحاسبة التحليلية.

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ص45.

**المطلب الثاني: خصائص المخطط المحاسبي الوطني**

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 23 جوان 1975 وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

يطبق المخطط الوطني على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 1، 2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975:[1]

**المادة الأولى:** يكون المخطط المحاسبي إلزاميا بالنسبة:

- المنظمات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛
- المؤسسات مهما كان شكلها والخاضعة لنظام الضريبة حسب الفائدة الحقيقية، كما يمكن أن يوسع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه.

**المادة الثانية:** يطبق المخطط الوطني للمحاسبة بفعل قرار من وزارة المالية لقطاعات نشاطات خاصة (نشاطات ذات صبغة تتميز عن النشاطات الأخرى).

يعتمد الترقيم على مبدأ التصنيف العشري، فلكل حساب أساسي رقم خاص وتمييزي ذو رقمين، رقمت الأصناف من 1إلى 8، ويتضمن الترقيم ثلاثة أرقام:

- رقم المئات ويوافق رقم الصنف؛
- رقم العشرات ويوافق رقم الحساب الرئيسي؛
- رقم الآحاد وهو رقم ترتيبي.

**المطلب الثالث: أهداف وأقسام المخطط المحاسبي الوطني**

**أولا: أهداف المخطط المحاسبي الوطني**

إن التنمية التي عرفها الاقتصاد الوطني بعد الاستقلال تطلبت مخطط محاسبي يساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لا يساير التنمية ولا يلبي حاجيات البلاد، حيث أن المخطط المحاسبي الوطني يأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسات المصرفية ذات الدور الاستراتيجي، وكذلك يأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الخاصة المركزية للتخطيط.

حيث يهدف كل مخطط محاسبي إلى توحيد المصطلحات، قائمة الحسابات، وآليات سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج الوثائق الشاملة (المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج وجدول حركات الذمة) وفي بعض الأحيان ملحقاتها التي يتم إعدادها في نهاية كل دورة محاسبية كما جاء به المخطط المحاسبي

[1] بويعقوب عبد الكريم،مرجع سابق، ص45.

الوطني، وهذا من أجل تسهيل:[1]

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، أي تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة؛
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية)؛
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب؛
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط؛
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات؛
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

**ثانيا: أقسام المخطط المحاسبي الوطني**

يجمع المخطط الوطني للمحاسبة الحسابات التي تعطي معلومات عن كل الأحداث التي تبرز من خلال الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة.

كما تسجل المحاسبة التدفقات الحقيقية، والتدفقات المالية، وبالتالي يصبح من الضروري جمع المعلومات التي لها نفس الطبيعة، وعلى سبيل المثال من المفيد جدا معرفة قيمة الاستثمارات المشتراة خلال فترة من بين كل المشتريات التي قامت بها المؤسسة خلال نفس الفترة.

حيث تم الاتفاق على إتباع ترتيب موحد للمعلومات وقد قسم المخطط الوطني للمحاسبة إلى 8 أصناف:[2]

1. مختلف الموارد اللازمة لانطلاق المؤسسة ولسيرها في المراحل القادمة تسجل على مستوى الصنف الأول"الأموال الخاصة"؛
2. الاستعمالات المطابقة للسلع الاستثمارية والتي ستستغل من قبل المؤسسة لعدة سنوات تسجل في الصنف الثاني "الاستثمارات"؛
3. الاستعمالات المطابقة للبضائع والموارد واللوازم والمنتجات المصنوعة والموجودة في آخرة الفترة تسجل في الصنف الثالث "المخزونات"؛
4. الحقوق أو الذمم الناتجة عن المبادلات بين المؤسسة ومختلف الأعوان الاقتصاديين تسجل في الصنف الرابع "الحقوق"؛
5. الموارد المقدمة من قبل أعوان اقتصاديين تسجل في الصنف الخامس "الديون"؛
6. تسجيل التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال دورة الاستغلال في الصنف السادس "النفقات"؛
7. تسجيل الإيرادات التي تتحصل عليها المؤسسة خلال الفترة في الصنف السابع "الإيرادات"؛
8. تتواجد نتائج المؤسسة في الصنف الثامن.

---

[1] بوتين محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999، ص39.

[2] وزارة الاقتصاد، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994، ص56.

**المبحث الثاني: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني**

يضم الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني قائمة الحسابات التي تستعملها المؤسسة مع اختلافها حسب نشاطها وحجمها وخصوصياتها، حيث أن هذه الحسابات مصنفة في إطار جداول محددة مع توحيد جميع هذه القوائم على كافة المؤسسات وإعطائها صيغة وطنية ليبسط ويوحد محاسبة مختلف المؤسسات حتى تستفيد مختلف الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ويمكن عرض الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني كالتالي:

- حسابات الميزانية؛
- حسابات التسيير؛
- القوائم المالية.

**المطلب الأول: حسابات الميزانية**

تنقسم حسابات الميزانية إلى جانبين هما:

**أولا: الأصول**

تشكل الأصول الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع، وتنقسم إلى ثلاثة أصناف:

**الصنف الثاني: الاستثمارات**

عرف المخطط المحاسبي الوطني الاستثمارات كما يلي: "عبارة عن أصول مادية ومعنوية اقتنتها المؤسسة أو قامت بتصنيفها بوسائلها الخاصة وذلك باستعمالها بصورة دائمة في عمليات المؤسسة المختلفة وليس لغرض التنازل عنها للحصول على أرباح".

ولكن هذا لا يمنع من أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة والتي أصبحت غير صالحة للاستخدام نتيجة لظهور أصول جديدة في السوق أكثر حداثة ونتيجة لاهتلاكها التام بفعل الاستعمال.

**تصنيف الاستثمارات.**

لقد صنف الدليل المحاسبي الوطني الأصول الثابتة إلى نوعين:

**أ) الأصول الثابتة المعنوية:**[1]

هي عبارة عن أصول ثابتة لا وجود مادي لها مثل المصاريف الإعدادية والقيم المعنوية كأموال التجارة، وحقوق الملكية التجارية والصناعية، ولكونها ضرورة لنشاط المؤسسة لذلك تقوم كل مؤسسة بشرائها.

[1] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002، ص19.

**حـ/20 المصاريف الإعدادية:** تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني: "وهي تلك المصاريف التي تتعهد بها المؤسسة عند إنشائها وعند شرائها لوسائل الإنتاج الدائمة وكذلك تلك المصاريف المتعلقة بتطوير نشاطها".

التسجيل المحاسبي للمصاريف الإعدادية أولا حسب طبيعتها ثم تحول إلى مصاريف إعدادية.

**حـ/21 القيم المعنوية:** تعريفها حسب المخطط المحاسبي الوطني: "تتمثل في المبالغ التي أنفقتها المؤسسة لأنها مهمة لنشاطها وذلك قبل بدء مزاولة نشاطها أو خلاله، وهناك أصول أخرى تنشأ نتيجة عوامل أخرى جوهرها يتمثل في الأداء الجيد للمؤسسة مثل السمعة والمنتجات الجيدة، والموقع التجاري أو الصناعي الممتاز، كل هذا سيعود على المؤسسة بأرباح هائلة ويكسبها شهرة في عالم الأعمال فيتحدد على أساسها شهرة المحل ويشمل هذا الحساب على:

- حـ/210 شهرة المحل: والتي عرفها القانون التجاري الجزائري بأنها تلك الأموال المنقولة والموجهة للنشاط التجاري وتتضمن على: الزبائن، شهرة المحل، الإسم التجاري...الخ.

من الصعب تحديد قيمتها إلا عند انتقال ملكية المشروع من شخص إلى آخر بحيث تقيم بالفرق بين المؤسسة ككل وقيمة كل عنصر من عناصر الأصول والخصوم على حدا، وهي لا تهتلك دائما تتدنى في قيمتها.

- حـ/212 حقوق الملكية الصناعية والتجارية: وهي عبارة عن قيم معنوية قابلة للتمييز نذكر منها:
  - براعة الاختراع؛
  - حقوق التأليف؛
  - العلامات التجارية، النماذج والرسومات.

**ب) الأصول الثابتة المادية:**[1]

هي عبارة عن استثمارات مادية تم شراؤها أو إنتاجها من قبل المؤسسة بهدف استخدامها بصورة دائمة في نشاطات المؤسسة.

**حـ/22 الأراضي:** ويقصد بالأراضي كل المساحات الفارغة، الورش، الأراضي المهدمة..الخ، وتقيم الأراضي بسعر الشراء متوجا كل المصاريف لتهيئة هذه الأراضي وجعلها صالحة للاستخدام مثل: مصاريف الحفر، تسوية الأرض..الخ، أما بالنسبة لكل هذه الإضافات مثل الغرس، إعداد الحواف للطرق فهي تهتلك بصورة منفصلة عن الأرض والتي لا تهتلك وإنما تنقص في قيمتها.

---

[1] هوام جمعة، مرجع سابق ص 31.

**حـ/24 تجهيزات الإنتاج:** وتمثل جميع الوسائل المادية الدائمة لمباشرة نشاط المؤسسة ويشمل عدة حسابات، مثل: المباني، المنشآت المركبة، المعدات والأدوات، معدات النقل..الخ.

**حـ/25 التجهيزات الاجتماعية:** تضم المباني والمعدات، الأثاث الموجهة للأغراض غير الصناعية والتجارية، أي موجهة للخدمة الاجتماعية للمؤسسة.

**حـ/28 استثمارات قيد الإنجاز:** تسجل في هذا الحساب قيمة الاستثمارات التي مازالت قيد الإنجاز في نهاية الدورة المحاسبية، وتقيم هذه الاستثمارات قيد الإنجاز كالتالي:

1. عند إنجازها بوسائل المؤسسة الخاصة تقيم بتكلفة إنتاجها الحقيقية.
2. أما عندما يقوم الغير بإنجاز هذه الاستثمارات لصالح المؤسسة فإنها تقيم بالتكلفة الحقيقية للجزء المسلم منها.
3. عند الانتهاء من إنجاز هذه الاستثمارات واستلامها بشكل نهائي وتكون جاهزة للاستعمال عندها ترحل إلى حسابات الاستثمارات المعنية بالأمر.

**حـ/29 اهتلاك الاستثمارات:** "الاستهلاكات تمثل نقص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تمويل الاستثمارات

1. تحسب مبالغ الإهتلاكات بطريقة تسمح بإعادة الأموال الموظفة في كل فئة من هذه الاستثمارات وذلك خلال مدة زمنية محددة.
2. تحتسب الإمتلاكات من حيث المبدأ اعتبارا من تاريخ شراء الاستثمار أو عند انتهاء إنشائه في كل سنة"[1].

**الصنف الثالث: المخزونات.**

تمثل المجموعة الثالثة حسب المخطط المحاسبي الوطني مجمل الأملاك التي تمتلكها المؤسسة، والتي اشترتها أو أنشأتها بهدف بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو التحويل أو الاستغلال بشكل عام[2].

ويضم الصنف الثالث الحسابات التالية:[3]

**حـ/30 بضائع:** يمثل هذا الحساب السلع التي اشترتها المؤسسة بهدف إعادة بيعها على حالتها دون إحداث أي تغيير عليها.

**حـ/31 مواد ولوازم:** يمثل هذا الحساب السلع التي اشترتها المؤسسة بهدف استعمالها أو استهلاكها في العملية الإنتاجية.

---

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ص15.

[2] عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص37.

[3] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص55.

**حـ/33 منتجات نصف مصنعة:** هي المنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها ووصلت إلى مرحلة معينة من التصنيع والتي ستجري عليها عمليات تحويل مقبلة.

**حـ/34 منتجات وأشغال جارية:** ويشمل هذا الحساب المنتجات التي مازالت قيد التكوين أو التحويل في نهاية الدورة المحاسبية.

**حـ/35 منتجات تامة الصنع:** يمثل هذا الحساب المنتجات التي أنشأتها المؤسسة بهدف بيعها أو توريدها.

**حـ/36 فضلات ومهملات:** يمثل الرواسب من أي طبيعة كانت، منتجات نهائية الصنع ونصف مصنعة لا تصلح لأي استعمال أو تسويق عادي.

**حـ/37 مخزونات لدى الغير:** هي عبارة عن سلع ومنتجات ملك المؤسسة إلا أنها ليست في حيازتها.

**حـ/38 المشتريات:** تمثل قيمة الأموال التي حازت عليها المؤسسة بهدف إعادة بيعها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال. موضوع هذا الحساب هو معرفة المبلغ الإجمالي للمشتريات التي تمت أثناء الفترة المحاسبية.

**حـ/39 مخصصات تدهور قيمة المخزون:** تشمل النقص المتوقع بقيمة المنتجات والبضائع المخزونة.

**I. طرق تقييم المخزون:**

**أ) تقييم المدخلات:** لدينا في تقييم المدخلات:

مشتريات السلع والموارد واللوازم تقيم بتكلفة الشراء خارج الرسم كما يلي:

- ثمن الشراء خارج الرسم؛
- المصاريف الملمة مثل: النقل، الشحن، التأمين... مطروح منها التخفيضات التجارية إن وجدت.

المنتجات التامة تقيم بتكلفة صنعها التي تتكون من:

- تكلفة شراء المواد الداخلة في عملية الصنع خارج الرسم؛
- مختلف مصاريف الصنع.

**ب) تقييم المخرجات:** إذا كان تقييم الإدخالات يتم بدون صعوبة فإن تقييم المخرجات يحتاج إلى معالجة نظرا للأسباب التالية:

- المشتريات لا تتم بسعر واحد، فأسعارها تختلف باختلاف الموردين أو الأسواق، أوقات التموين، وسائل النقل...الخ.
- إن سعر أو قيمة العنصر المادي هو نفسه عند إدخاله للمخزن، أي أن سعر المطبق عند الإدخال هو الذي يطبق عند الإخراج (عندما تقتصر فترة التخزين للعناصر المادية)، هذا يكون صحيح عندما

تكون الوحدات التي تم إخراجها منعزلة عن بعضها البعض، ولكن عندما تكون المخرجات (الصادر من المخزون) عبارة عن كميات أو أحجام من عناصر مختلفة، فإن المؤسسات الصناعية خاصة تعتمد في تقييم الصادر من المخزون باتباع إحدى الطرق التالية:[1]

- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛
- طرق نفاذ المخزون (LIFO أو FIFO)؛
- طريقة السعر المعياري؛
- طريقة سعر الاستبدال.

II. **أنظمة جرد المخزون:** اعتمد المخطط المحاسبي الوطني نوعين من نظم الجرد هما:

- **نظام الجرد الدوري:** أي القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ معين عن طريق عد وقياس الوحدات الموجودة في ذلك التاريخ باستخدام إحدى الطرق السابقة (لا يتم تسجيل عملية الدخول والخروج من المخازن).
- **الجرد الدائم**: هو عملية تظهر باستمرار قيمة المخزون السلعي بعد كل إدخال وكل إخراج.

**الصنف الرابع: الذمم"الحقوق".**

عرف المخطط المحاسبي الوطني الذمم بأنها مجموعة الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة نتيجة علاقتها التجارية والمالية بالغير، فهي إذن أموال المؤسسة لدى الغير، والذمم هي مجموعة من مجموعات الموجودات الثلاثة، ولذلك فهي حسابات مدينة تتزايد في الجانب المدين (الأيمن) وتتناقص في الجانب الدائن (الأيسر)[2].

وتضم مجموعة الذمم الحسابات الرئيسية التالية:

***حـ/40* حسابات الخصوم المدينة:** هذا الحساب كما تختص تسميته في دراسة الأرصدة المدينة لحسابات القسم 5(الديون) حيث يستقبل هذه الأرصدة إذا اقتضى الأمر في نهاية السنة المالية وتقفل القيود مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية[3].

***حـ/42*: مدينوا الاستثمارات:** يضم هذا الحساب الأموال المستثمرة خارج المؤسسة لدى الغير كالإقتراضات، المساهمات، والتوضيفات، والأموال التي لها علاقة بالاستثمارات، ويضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:[4]

---

[1] هوام جمعة، مرجع سابق، ص162.

[2] شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص93.

[3] إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999، ص70.

[4] شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص98.

- حـ/421 سندات المساهمة؛
- حـ/422 سندات التجهيز؛
- حـ/423 سندات التوظيف؛
- حـ/424 القروض؛
- حـ/425 سلف وتسبيقات على الاستثمارات؛
- حـ/426 كفالات مدفوعة؛
- حـ/429 حقوق استثمارات أخرى.

**حـ/43 مدينو المخزونات:** يسجل في هذا الحساب قيمة الحقوق المكتسبة على موردي البضائع أو الموارد أو اللوازم وينقسم هذا الحساب بدوره إلى:

- حـ/430 سلفات الموردين؛
- حـ/435 إيداعات مدفوعة؛
- حـ/438 تخفيضات منتظرة.

**حـ/44 ديون على الشركاء والشركات الحليفة:** يسجل في قيمة الحقوق التي هي حق للمؤسسة على الآخرين (الشركاء والشركات الحليفة):

- حـ/440 الشركاء؛
- حـ/448 ديون على الشركات الحليفة.

**حـ/45 تسبيقات على الحسابات:** نستعمل هذا الحساب عندما تربط علاقة العمل ثلاثة أعوان اقتصاديين مختلفين، المؤسسة، المورد، والدولة مثلا، وينقسم هذا الحساب بدوره إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

- حـ/456 ضرائب على مدخول القيم المنقولة.
- حـ/457 رسوم قابلة للاسترداد ودفعات على الحساب.

**حـ/46: تسبيقات الاستغلال:** هي دفعات تقدم للغير من طرف المؤسسة بصفة سلف أو تسبيقات على تكاليف الاستغلال أي نشاط اقتصادي في فترة محاسبية معتبرة.

**حـ/47 ديون على الزبائن:** الزبائن هم الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين تبيع لهم المؤسسة السلع والخدمات.

**حـ/48 النقديات(أموال رهن الإشارة):** تسجل في هذا الحساب الأموال التي هي تحت تصرف المؤسسة في أي وقت شاءت لتمويل عملياتها الاستثمارية.[1]

[1] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص58.

**حـ 49/: مؤونات نقص الحسابات الدائنة:** تنتج مؤونات تناقص الديون عن التقييم المحاسبي لنقص القيمة المثبتة على سندات المساهمة، سندات الإيداع، القروض.

**ثانيا: الخصوم**

**الصنف الأول: الأموال الخاصة**

عرف القرار الصادر بتاريخ 23 جوان 1975 المتعلق بطرق تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الملحق الأول، الأموال الخاصة كما يلي:

الأموال الخاصة هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين بالمعنى المحاسبي والمالي، فالصنف الأول من الخطط المحاسبي الوطني يوافق الحالة الصافية للمؤسسة، وبمعنى آخر الفرق بين مجموعة الإيرادات (الموارد) والديون، يشمل هذا القسم الحسابات التالية:[1]

**حـ 10/ رأس مال الشركة:** يتمثل رأس مال الشركة في مجموع القيم النظامية للمساهمات المقدمة من طرف ممثلي الشركة (الشركاء) وتتناسب القيمة النظامية مع القيمة الاسمية لحصص وأسهم الشركاء، لا تكون المساهمات بالأموال فقط لأنه يمكن أن تكون عينة مثل عتاد أو أمتعة...الخ.

**حـ 11/ الأموال الخاصة:** الصندوق الشخصي يمثل قيمة عناصر الأموال التي وضعها المستغل في المؤسسة.

- حـ 110/ أموال الاستغلال: والذي يمثل قيمة العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة، وفي بداية كل سنة مالية يستقبل هذا الحساب أرصدة السنة المالية السابقة للحسابين رقم حـ 119/ وحـ 88/.
- حـ 119/ حساب المستغل: يسجل في هذا الحساب المدفوعات والمحسوبات التي قام بها المستغل.

**حـ 12/ علاوات المساهمات:** يمثل فائض مبلغ المساهمات عن القيمة الإسمية للأسهم والأنصبة في الشركة.

**حـ 13/ الاحتياطات:** يمثل الاحتياطات الأرباح التي أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، ولم تضم إلى الأموال الجماعية، ويقسم هذا الحساب إلى:

- حـ 130/: الاحتياطات القانونية؛
- حـ 131/: الاحتياطات المنظمة؛
- حـ 132/: احتياطات القانون الأساسي؛

[1] خالص صافي صالح، مرجع سابق ص144.

- حـ/133: الاحتياطات التعاقدية؛
- حـ/134: الاحتياطات الاختيارية.

**حـ/14 إعانات الاستثمار:** الممنوحة للمؤسسات العامة من طرف المجموعات المنتسبة لها، تسجل محاسبيا في الحسابات الفرعية لحساب 10، هذه الإعانات يتم تحليلها إذن بالحصص النقدية

- حـ/141: إعانات الانتشار المقبوضة؛
- حـ/147: إعانات الاستثمارات المسجلة على المنتوجات الاستثنائية.

**حـ/15 فرق إعادة التقييم:** يسجل فيه فائض القيمة عند قيام المؤسسة بإعادة تقييم استثمارها.

**حـ/17 ارتباط بين الوحدات:** عندما تكون المؤسسة مكونة من عدة وحدات، يسجل في هذا الحساب العمليات الجارية بين الوحدات، سواء فيما بينها أو مع المركز (المقر الرئيسي)، ولقد أشار المخطط المحاسبي الوطني أن العمليات التي تحتسب كما يلي:

- بالنسبة للوحدة التي تمون في دائنية الحسابات المعنية ومديونية حساب 17 باسم الوحدة المستعملة؛
- بالنسبة للوحدة المستلمة في مديونية حساب مناسب وبدائنية حساب 17 باسم الوحدة الممونة؛
- بالنسبة التي تمون في دائنية حساب 89 بمديونية حساب 17 باسم الوحدة التي تمونه؛
- بالنسبة للوحدة المستقبلة في مديونية حساب 89 بدائنية حساب 17 باسم الوحدة التي تمونه.

**حـ/18 نتيجة قيد التخصيص:** يظهر أرباح السنة المالية الداخلية التي لم تتخصص بعد، يستقبل هذا الحساب في بداية السنة المالية رصيد حساب 88 نتيجة السنة المالية وبعد هذا تقيد في جانبيه الدائن أو المدين طبقا لقرارات تخصيص الأرباح أو الخسائر.

**حـ/19 مؤونات الخسائر والتكاليف:** أموال موجهة لمواجهة إنجاز ومواجهة الأخطار المحتملة المتصلة بنشاط المؤسسة، منازعات، خسائر، صفقات آجلة...الخ، ويتفرع إلى:

- حـ/190 مؤونات الخسائر المحتملة؛
- حـ/195 مؤونات التكاليف الموزعة على عدة سنوات متتالية.

**الصنف الخامس: الديون**

الديون هي مجموعة من الممتلكات أو الخدمات التي منحت للمؤسسة، ويتم تسديدها من طرف المؤسسة عندما تنتهي مدتها المحددة، وتضطر المؤسسة للاقتراض عندما تكون موجداتها النقدية لا تسمح لها بالتسديد الفوري، لهذا الغرض تقدم هذه الامتيازات إلى المؤسسة من طرف الموردين عندما تتطلب الحاجة، وهناك ديون أخرى تمس الناحية القانونية، وبالتالي نستطيع القول بأن الديون تمثل مجموعة من الالتزامات التي تدين لمؤسسة بمقتضى علاقتها مع الغير، ويشمل هذا القسم الحسابات التالية:[1]

[1] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص89.

**حـ/50 حسابات الأصول الدائنة:** يستقبل حسابات الأصول الدائنة عند الاقتضاء في نهاية السنة المالية الأرصدة الدائنة لحساب الصنف 4 والتي تكون عادة مدينة، فحساب 50 لا يمثل التعريف للدائنين.

**حـ52/ ديون الاستثمار:** قروض بنكية وغيرها، المبالغ المستحقة للاستثمارات، المقتطعات على الأسعار المتفق عليها بين المؤسسة وموردي الاستثمارات إلى انتهاء أجل الضمان المقدر، وينقسم هذا الحساب إلى:

- حـ/521 قروض مصرفية: يسجل في هذا الحساب جميع القروض التي منحت للمؤسسة من طرف المؤسسات المالية والمخصصة لتمويل المشتريات أو لإنجازها من طرف المؤسسة، وتأخذ هذه القروض صورة عقد يمثل المبلغ المقروض وقيمة الفائدة، وكذا طرق وتاريخ استرجاعه لهذا تقيد القروض في المحاسبة حسب مدتها الطويلة الأجل، متوسطة الأجل، قصيرة الأجل؛
- حـ/522 قروض الاستثمار: ويسجل هذا الحساب الديون المنعقدة اتجاه مردي الاستثمارات؛
- حـ/523 قروض أخرى: يتضمن هذا الحساب بيع القروض المصرفية؛
- حـ/524 موردو اقتطاعات الضمان: يمثل هذا الحساب المبالغ المستلمة من الغير بصفة ضمانات؛
- حـ/525 كفالات مقبوضة: يكون مدين بالتعويضات والمدفوعات عند إنجاز العملية بشأن الضمان أو الكفالة بداية حسابات رهن الإشارة48، ويكون دائن بالمبلغ المحصل عليها من طرف الآخرين في إطار الضمانات بمديونية حسابات رهن الإشارة 48؛
- حـ/526 إيداعات التسديد: هي مبالغ طهرت في فواتير المؤسسة بصفة إيداعات لدى الزبائن.

المعدات أو العبأة أو التغليف؛

- حـ/529 دائنوا الاستثمارات الأخرى: يسجل في هذا الحساب الديون الأخرى مثل تسديدات العقار التجاري بواسطة سندات مالية للوفاء.

**حـ/53 ديون المخزونات:** يتضمن هذا الحساب جميع الديون المتعلقة بقسم المخزونات وينقسم إلى:

- حـ/530 موردين؛
- حـ/538 فواتير للاستلام.

**حـ/54 مبالغ محتفظ بها في الحساب:** يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ المسلمة أو المحفوظة من طرف المؤسسة من حساب الآخرين، وفي التطبيق هذه الاحتفاظات أو الخصومات تطرح من أجور العمال وذلك لتدفع للإدارة الاجتماعية، أو الضريبة أو إدارات أخرى معينة من طرف القانون، وينقسم الحساب إلى:

- حـ/543 ضرائب على الرواتب والأجور؛
- حـ/545 أقسام الاشتراكات الاجتماعية؛
- حـ/546 معارضات على الأجور؛
- حـ/547 رسوم مستحقة على المبيعات.

**حـ/55 ديون اتجاه الشركاء والشركات الخليفة:** يمثل هذا الحساب المبالغ المستحقة على المؤسسة لمالكها، وينقسم إلى:

- حـ/551 مساهمات للتسديد؛
- حـ/555 حسابات جارية للشركاء؛
- حـ/556 قسائم وحصص أرباح للدفع؛
- حـ/558 ديون لشركات حليفة؛

**حـ/56 ديون الاستغلال:** ويقصد بها تلك الديون المترتبة خلال دورة الاستغلال للحصول على مصالح وخدمات لتوفير الجو الملائم في أحسن حال، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- حـ/562 دائنوا الخدمات.
- حـ/563 المستخدمون.
- حـ/564 ضرائب الاستغلال الواجب أداؤها.
- حـ/565 دائنوا المصاريف المالية.
- حـ/566 دائنوا المصاريف المختلفة.
- حـ/568 الهيئات الاجتماعية.

**حـ/57 تسبيقات تجارية:** تمثل المبالغ المقبوضة من الزبائن كتسبيقات وسلف على طلبات التسليم، ويحتوي على الحسابات التالية:

- حـ/570 تسبيقات وسلف مقبوضة من الزبائن؛
- حـ/577 تخفيضات معدة للمنح؛
- حـ/578 منتوجات داخلة في الحساب مسبقا؛
- حـ/576 مداخيل في انتظار التخفيض.

**حـ/58: ديون مالية:** يسجل في هذا الحساب ديون المؤسسة ذات الطابع المالي، وينقسم إلى:

- حـ/583 أوراق الدفع؛
- حـ/588 سلفات مصرفية.

**المطلب الثاني: حسابات التسيير**

نعني بحسابات التسيير حسابات الاستغلال والذي يعني قيام المؤسسة بعملية توليف لإمكاناتها مع مجموعة عناصر من المصاريف من أجل تحقيق هدفها المادي والنقدي، وهو تحقيق الإيرادات.[1]

**أولا: حسابات المصاريف(الأعباء)**

تعني المصاريف مجموعة الاستهلاك والأعباء والاهتلاكات والمخصصات التي تطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف إنجاز مهامها، وتتضمن حسابات المصاريف ما يلي:

**حـ/60 بضاعة مستهلكة:** ويقيد في هذا الحساب التكلفة الحقيقية لمشتريات البضائع المباعة، ولذا يستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية التي تشتري البضائع من الخارج لإعادة بيعها على حالتها الأولى بدون إطراء أي تغيير عليها، يقوم هذا الحساب على أساس وثيقة تسمى وثيقة الخروج التي تثبت خروج البضاعة للبيع أو المعرضة للاستهلاك[2].

**حـ/61 مواد ولوازم مستهلكة:** يستعمل هذا الحساب في المؤسسات الصناعية، ويستقبل كلفة الشراء الحقيقية للمواد واللوازم المستهلكة أي المستعملة في عملية التصنيع للحصول على منتجات مختلفة، كما يمكن تجزئة هذا الحساب حسب حاجة المؤسسة.

**حـ/62 الخدمات:** تحتاج المؤسسة من أجل سيرها إلى تلقي خدمات من الغير، مثل النقل، خدمات البريد، الإشهار...الخ، وكل هذه الخدمات تمثل مصاريف تلتزم المؤسسة بدفعها عندما تلجأ إلى الغير للحصول على خدمات ضرورية لنشاطها، ويتفرع هذا الحساب إلى:

- حـ/620 النقل؛
- حـ/621 إيجارات وتكاليف إيجارية؛
- حـ/622 صيانة وتصليحات؛
- حـ/624 وثائق؛
- حـ/625 أجور للغير؛
- حـ/627 انتقالات واستقبالات؛
- حـ/628 بريد ومواصلات سلكية ولا سلكية.

**حـ/63 مصاريف المستخدمين:** يتضمن هذا الحساب الأجور المدفوعة للعمال بجميع صفاتها، وكذا المصاريف الإجبارية، ويفرع هذا الحساب إلى:

- حـ/630 أجور المستخدمين؛
- حـ/632 تعويضات وآداءات مباشرة؛

---

[1] شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص157.

[2] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص103.

- حـ/ 634 مساهمات في النشاطات الاجتماعية؛
- حـ/635 اشتراكات اجتماعية.

**حـ/64: ضرائب ورسوم:** يخضع قانون المؤسسات لعدد معين من الضرائب والرسوم محتسبة على عملياتها (شراء، بيع، تصنيع...)، وكذلك تدفع الضرائب على أجور المقدمة للمستخدمين وينقسم الحساب إلى:

- حـ/640 الدفع الجزائي؛
- حـ/642 رسوم على رقم الأعمال؛
- حـ/643 ضرائب غير مباشرة؛
- حـ/645 رسوم خاصة؛
- حـ/646 حقوق التسجيل؛
- حـ/647 حقوق الجمارك؛
- حـ/648 حقوق وضرائب ورسوم أخرى.

**حـ/65 مصاريف مالية:** يتضمن هذا الحساب جميع المصاريف الناتجة عن استعمال الأموال والسندات المتداولة، القروض المنعقدة، الخصومات الممنوحة وكذا جزء من الخدمات التي يقدمها المصرف، وينقسم هذا الحساب إلى:

- حـ/650 فوائد القروض؛
- حـ/651 فوائد الحسابات الجارية والودائع الدائنة؛
- حـ/653 فوائد مصرفية؛
- حـ/654 الخصومات الممنوحة؛
- حـ/655 مصاريف البنك والتحصيل؛
- حـ/656 مصاريف شراء السندات؛
- حـ/657 عمولة منح القروض والكفالات والضمانات.

**حـ/66 مصاريف متنوعة:** ويتضمن هذا الحساب الحسابات التالية:

- حـ/660 تأمينات؛
- حـ/669 مصاريف أخرى مختلفة.

**حـ/68 مخصصات الاستهلاك والمؤونات:**

هناك بعض الاستثمارات تتدهور قيمتها الأصلية نتيجة الاستعمال أو مع التقدم حيث يجب أن تتحمل كل دورة التدهور العائد لها، أي جعل حـ/682 مخصصات الاهتلاكات مدينا بمبلغ تدهور الاستثمار للدورة.

كما توجد هناك بعض الأعباء تحت مرة من خلال عدد السنوات لأنها قابلة على عدة دورات، بحيث تحمل كل دورة ما بمخصصها، أي جعل حـ/685 مخصصات المؤونات مدينا بمبلغ العائد للدورة[1].

**ثانيا: حسابات الإيرادات(النواتج)**

وتشمل الإيرادات المبالغ المستلمة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال، والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية دون مقابل، وكذلك إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة، وقد خصص المخطط المحاسبي الوطني المجموعة السابعة الإيرادات وتقسم إلى الحسابات التالية:

**حـ/70 مبيعات البضاعة:** إن حـ/70 مبيعات البضاعة يخص مباشرة النشاط التجاري للمؤسسة ويتسلم منتوج مبيعات البضائع المشتراة والتي تباع دون تحويل أي أنها تباع في الحالة التي اشتريت بها، وإن بيع البضائع يكون بثمن البيع، وثمن البيع يساوي ثمن التكلفة لشراء البضائع مع إضافة الربح.

وقد تقدم المبيعات مباشرة للمستهلكين أو المستعملين لهذه البضائع وتسمى البيع بالتجزئة أو بطريقة كميات كبيرة تسلم إلى التجار والموزعين وهم بدورهم يسلمونها إلى المستهلكين[2].

**حـ/71: إنتاج مباع:** يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع المباعة بسعر البيع (خارج الضريبة) والتي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد واللوازم الضرورية لذلك.

كما يمكن أن تكون هناك مردودان الإنتاج المباع، ويرصد حساب 71 في نهاية الدورة مع حساب 81 القيمة المضافة.

**حـ/72 إنتاج مخزن:** يسجل في هذا الحساب المنتجات التامة الصنع الداخلة إلى المخازن والخارجة منها معبرا عنها بتكلفة الصنع، حسب مبدأ الجرد المستمر، كما تسجل به في نهاية الدورة عموما، المنتجات النصف مصنعة والبقايا والنفايات بالتكلفة التي وصلت إليها.

ويتفرع حساب 72 إلى حسابات جزئية وفرعية بحسب الحاجة، وهناك مستندان يؤديان تحريك هذا الحساب، مذكرة الإدخال ومذكرة الإخراج، ويرصد حساب 72 في نهاية الدورة في حساب 81 القيمة المضافة[3].

---

[1] محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الخامسة، الجزائر، ص 194.

[2] إبراهيم الأعمش، مرجع سابق، ص115.

[3] محمد بوتين، مرجع سابق، ص173.

**حـ/73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة:** عادة ما تقوم المؤسسة بإنجاز لحاجتها الخاصة مجموعة من الاستثمارات، وتقوم بتنفيذها في الحساب المتعلق بمنتجات الاستغلال. ولهذا خصص المخطط المحاسبي الوطني حـ73، ويرصد هذا الحساب في نهاية الدورة مع حساب 81 القيمة المضافة.

**حـ/74 أداءات مقدمة:** يخص هذا الحساب مؤسسات الخدمات، وتقييد أداءاتها المقدمة للغير، ويسمى بحسابات أداءات مقدمة، ويرصد في نهاية الدورة مع حـ/81.

**حـ/75 تحويل تكاليف الإنتاج:** يخص هذا الحساب التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في حسابات 60 إلى 62 والتي تخص السنوات المالية السابقة، ويرصد في نهاية الدورة مع حـ/83 نتيجة الاستغلال.

**حـ/77 منتجات مختلفة:** إن المنتجات الإضافية لنشاط الإنتاج والتي لم تقم المؤسسة بفوترتها لزبائنها قد تسجل في هذا الحساب، والذي يتفرع إلى:

- حـ/770 منتجات مالية؛
- حـ/779 منتجات مادية أخرى.

**حـ/78 تحويل تكاليف الاستغلال:** يكون دائنا بمبلغ التكاليف المسجلة حسب طبيعتها في تكاليف الاستغلال، ويرصد في نهاية السنة في حـ/83.

**حسابات النفقات والإيرادات خارج الاستغلال:**

تسجل في حساب 69 النفقات الاستثنائية التي لا علاقة لها بالاستغلال العادي للمؤسسة أو نفقات تعود للدورة أو الدورات السابقة.

وتسجل في حساب 79 الإيرادات الاستثنائية التي لا علاقة لها بالاستغلال العادي للمؤسسة أو إيرادات تعود للدورة أو الدورات السابقة.

حيث يتفرع حـ/69 نفقات خارج الاستغلال إلى الحسابات التالية:[1]

- حـ/ 692 القيمة الباقية للاستثمارات المتنازل عنها أو المهدمة؛
- حـ/693 قيمة عناصر الأصول المتنازل عنها الأخرى؛
- حـ/694 حقوق معدومة؛
- حـ/696 أعباء الدورات السابقة؛
- حـ/697 استرجاعات من إيرادات السنوات السابقة؛
- حـ/698 أعباء استثنائية؛
- حـ/699 مخصصات استثنائية.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص178.

ويتفرع حـ/79 إيرادات خارج الاستغلال إلى الحسابات التالية:[1]

- حـ/ 792 نواتج الاستثمارات المتنازل عنها؛
- حـ/793 نواتج العناصر الأخرى للأصول المتنازل عنها؛
- حـ/794 استرجاع الحقوق الملغاة؛
- حـ/796 استرجاع تكاليف السنوات السابقة؛
- حـ/797 نواتج السنوات المالية السابقة؛
- حـ/798 نواتج استثنائية.

**حسابات النتائج:**

بعد الانتهاء من المراحل المحاسبية الثلاث (التسجيل المحاسبي في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ثم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد)، يستطيع المحاسب إعداد حسابات النتائج وبالتالي حساب نتيجة الدورة التي يتوصل إليها بعد المرور بالنتائج الجزئي الضرورية للتسيير، وتقسم النتائج إلى:

- حـ/80 الهامش الإجمالي؛
- حـ/81 القيمة المضافة؛
- حـ/83 نتيجة الاستغلال؛
- حـ/84 نتيجة خارج الاستغلال؛
- حـ/88 نتيجة السنة المالية؛
- حـ/89 التنازل ما بين الوحدات.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص179.

**المطلب الثالث: الدفاتر والوثائق الشاملة**

تعتمد المؤسسة في تسجيلاتها المحاسبية على عدة دفاتر محاسبة، حيث أن هذه الأخيرة مجزأة على وظائف، وتجمع معطياتها في جداول شاملة تكون بمثابة صورة للمؤسسة اتجاه كافة الأطراف المتعاملين معها.

**أولا: الدفاتر المحاسبية**

تقوم المؤسسة خلال دورتها المحاسبية بعمليات عديدة ومختلفة تتم بشكل مستمر ويومي، لذا هي مجبرة على مسك دفاتر محاسبية دوريا تتماشى مع متطلباتها القانونية والإدارية والاقتصادية.

1. **دفتر اليومية:**

يعرف دفتر اليومية على أنه وثيقة رسمية وكل مؤسسة ملزمة بمسك الوثائق والمستندات المحاسبية، أن تفتح دفتر اليومية وتسجل فيه الوقائع المحاسبية يوميا وبإثبات المستندات المحتفظ بها.[1]

وبالتالي فإن دفتر اليومية يعتبر الدفتر الإجباري الأول، تسجل فيه كل العمليات المحاسبية حسب حدوثها يوما بيوم، بهدف المحافظة على البيانات في صورتها الأصلية وكذلك لإثبات جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة وهذا على أساس القيد المزدوج الذي يعتبر من أهم المبادى المحاسبية وحسب ما ينص عليه القانون:[2] فإن دفتر اليومية والمستندات الثبوتية المبررة لكل عملية تسجل يجب أن يحتفظ بها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات كما أن صفحات دفتر اليومية يجب أن تكون مرقمة ترقيما مسبقا، مختومة من طرف قاضي محكمة مقر المؤسسة، ورئيس البلدية، أو محافظ الشرطة كما يمنع منعا باتا الشطب، المحو أو الكتابة بقلم الرصاص وكذا الإضافات الهامشية، نزع أي ورقة من الدفتر أو ترك الفراغ، وفي حالة ارتكاب الأخطاء فإنها تصحح باستعمال لون قلم غير لون القلم السابق، أو تصحح بالطرق المسموح بها في المخطط المحاسبي الوطني.

**شروط التسجيل في دفتر اليومية:**

يجب مراعاة الشروط التالية عند التسجيل في دفتر اليومية:[3]

- تدوين أرقام الحسابات يعني كتابة اسم الحساب المدين أو الدائن؛
- تسجيل تاريخ حدوث العملية؛
- تسجيل المبالغ الدائنة و المدينة؛
- شرح موجز للعملية وهو ما يعرف بالبيان.

---

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص52.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، القانون التجاري، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003، المواد 9-10 مكرر 11-12 ص5، 6.

[3] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص146.

**الشكل العام لدفتر اليومية:** و يكون الشكل العام لدفتر اليومية كالتالي:

**جدول رقم 2-1: دفتر اليومية**

| رقم حساب المدين | رقم حساب الدائن | البيـان | مبالغ مدينة | مبالغ دائنة |
|---|---|---|---|---|
| | | تاريخ<br>اسم الحساب المدين<br>اسم الحساب الدائن<br>شرح العملية | | |

**المصدر:** محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة،مرجع سابق، ص59.

**2. دفتر الأستاذ:**

هو عبارة عن سجل يضم جميع حسابات المؤسسة، وعلى الرغم من أن الحسابات هي أساس لجميع العمليات المحاسبية، فإن هذا السجل ليس إجباري من الناحية القانونية.

ويعد دفتر الأستاذ الوثيقة الأساسية لكل تنظيم محاسبي ولا يمكن الاستغناء عنه أبدا في كل تغير محاسبي حيث يمكن تغيير اليومية العامة ويبقى دفتر الأستاذ مستمرا في الاستعمال.

**شكل دفتر الأستاذ:** هناك نوعان لشكل دفتر الأستاذ

**جدول رقم 2-2: دفتر الأستاذ المفصل منه**

مديـــــــن دائـــــــن

| تاريخ | بيان | مبلغ | تاريخ | بيان | مبلغ |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

**المصدر:** سعدان شبايكي، مرجع سابق، ص38.

**شكل رقم 2-1: دفتر الأستاذ المبسط**

**رقم الحساب /اسم الحساب**

| مدين | دائن |
|---|---|
| الرصيد | الرصيد |

**المصدر**: محمد بوتين، مرجع سابق، ص27.

### 3. ميزان المراجعة:

ميزان المراجعة وثيقة تجمع جميع الحسابات المفتوحة بدفتر الأستاذ، مرتبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، وتأخذ بالنسبة لكل حساب مجموع المبالغ المسجلة في الجانب المدين، ومجموع المبالغ المسجلة في الجانب الدائن والرصيد.

ونفرق بين ميزان المراجعة قبل الجرد، الذي يختم الدورة المحاسبية الروتينية وميزان المراجعة بعد الجرد، أي بعد الأخذ بعين الاعتبار أعمال نهاية الدورة والذي يعتمد عليه لإعداد الميزانية الختامية[1].

**جدول رقم 2-3: شكل ميزان المراجعة**

| رقم الحساب | اسم الحساب | المبالغ | | الأرصدة | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | مدين | دائن | مدين | دائن |
| | | xxx | xxx | xxx | xxx |
| | **المجموع** | | | | |

**المصدر:** محمد بوتين، مرجع سابق، ص68.

### ثانيا: الوثائق الشاملة.

حسب المادة 25 من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني يحدد وثائق الملخصات التي تقدم في شكل جداول مشار إليها في الملحق رقم 02 من هذا القرار، هذه الوثائق إلزامية مهما كان حجم المؤسسة، فهو يحدد 17 وثيقة هي الميزانية وجدول حسابات النتائج و 15 جدول ملحق.

### 1. الميزانية:

تعتبر الميزانية مرآة ينعكس عليها الوضع المالي للمؤسسة، حيث أنها تحتوي على ملخص نشاط المؤسسة وقوتها ومدى تقدمها وتطورها، فهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى نجد مطالب والتزامات المؤسسة.

**تعريف1:** هي الجدول المرتب والمقوم لعناصر موجودات ومطالب مؤسسة ما في تاريخ معين وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها نسمي ميزانيتها الميزانية الافتتاحية، ونسمي ميزانيتها في نهاية الدورة التجارية الميزانية الختامية.[2]

**تعريف2:** هي جدول تبايني يبين ممتلكات المشروع والتزاماته في وقت معين، فتظهر في الجانب الأيمن الأصول والجانب الأيسر الخصوم.

---

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص66.

[2] سعدان شبايكي، مرجع سابق، ص10.

وتعرف الأصول والخصوم كالتالي:

**الأصول:** هي استعمال للموارد وهي كل شيء له قيمة وتعتبر من ممتلكات المؤسسة الآتية من الموارد أي الخصوم، وتضم كل من حساب الاستثمارات، حساب المخزونات وحساب الحقوق.

**الخصوم:** وهي الموارد التي قدمها أو وضعها المستثمر أو الشركاء تحت تصرف المؤسسة وتتكون من الأصول خاصة، وتضم كل من حساب الأموال المملوكة وحساب الديون[1].

**جدول رقم 2-4: شكل الميزانية المحاسبية**

| رقم | اسم الحساب | المبلغ | رقم | اسم الحساب | المبلغ |
|---|---|---|---|---|---|
| 02 | الاستثمارات | xxx | 01 | الأموال المملوكة | xxx |
| | المجموع(2) | | | المجموع(1) | |
| 03 | المخزونات | xxx | 05 | الديون | xxx |
| | المجموع(3) | | | المجموع(5) | |
| 04 | الحقوق | xxx | | | xxx |
| | المجموع(4) | | | | |
| المجموع العام | | xxx | المجموع العام | | xxx |

**المصدر:** شبايكي سعدان، مرجع سابق، ص10.

## 2. جدول حسابات النتائج:

إن جدول حسابات النتائج وثيقة تظهر النشاطات التجارية لمختلف مستويات النتائج ويمكن تقديم التعريف التالي لجدول حسابات النتائج:[2]

يعتبر ملخص النواتج وتكاليف الدورة دون الأخذ بعين الاعتبار لتاريخ قبضها أو تسديدها وبناءا على الفرق بينهما يظهر ربح أو خسارة المؤسسة لدورة معينة.

[1] بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ص19.

[2] Jean Pierre, Gestion Financière, Paris, 1986, p36.

**جدول رقم 2-5: شكل جدول حسابات النتائج**

| رقم | اسم الحساب | مدين | دائن |
|---|---|---|---|
| 70<br>60 | | xxx | xxx |
| 80 | | ر.دxxx | |
| 80<br>71<br>72<br>73<br>74<br>75<br>61<br>62 | | xxx<br>xxx | xxx<br>xxx<br>xxx<br>xxx<br>xxx<br>xxx |
| 81 | | ر.دxxx | |
| 81<br>77<br>78<br>63<br>64<br>65<br>66<br>68 | | xxx<br>xxx<br>xxx<br>xxx | xxx<br>xxx<br>xxx |
| 83 | | ر.دxxx | |
| 79<br>69 | | xxx | xxx |
| 84 | | xxx | |
| 83<br>84 | | | xxx<br>xxx |
| 880 | | ر.دxxx | |
| 889 | | xxx | |
| 88 | | | xxx |

**المصدر:** محمد بوتين، مرجع سابق، ص212.

**3. الجداول الملحقة:**

وهي جداول مكملة وتفسيرية للجدولين السابقين بحيث تقدم المعلومات الضرورية في شكل الميزانية وجدول حسابات النتائج وهذه الجداول هي كالتالي:

1- جدول حركات الأموال.....(جدول رقم3)
2- جدول الاستثمارات.....(جدول رقم4)
3- جدول الاهتلاكات.....(جدول رقم5)
4- جدول المؤونات.....(جدول رقم6)
5- جدول الحسابات الدائنة.....(جدول رقم7)
6- جدول الأموال الخاصة.....(جدول رقم8)
7- جدول الديون.....(جدول رقم9)
8- جدول المخزونات.....(جدول رقم10)
9- جدول استهلاك المواد واللوازم.....(جدول رقم 11)
10- جدول مصاريف التسيير.....(جدول رقم12)
11- جدول المبيعات وأداء الخدمات.....(جدول رقم13)
12- جدول النتائج الأخرى.....(جدول رقم14)
13- جدول نتائج التنازل عن الاستثمارات.....(جدول رقم15)
14- جدول الالتزامات المقبولة والمقدمة.....(جدول رقم16)
15- جدول المعلومات المتنوعة.....(جدول رقم17)

تعبر الجداول والدفاتر المحاسبية عن الصورة الفوتوغرافية للمؤسسة حيث تعكس كل التحركات التي تقوم بها المؤسسة، كما أنها تحدد بصفة دقيقة كل ممتلكات المؤسسة المادية والمعنوية ونتائج المؤسسة والتي بدورها تساعد على دراسة الحالة الاقتصادية لمؤسسة والتنبؤ لمستقبلها.

وفي الأخير يعتبر الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني هو المحاسبة ذاتها في المؤسسات حيث تمكن أعمال هذه الأخيرة من تسجيل كل العمليات باختلافها في سجلات ودفاتر أجبر القانون التجاري الجزائري على مسكها وفق الحسابات التي جاد بها المخطط المحاسبي الوطني.

## المبحث الثالث: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على أرض الواقع من طرف المستعملين، ظهرت عدة نقائص وثغرات مختلفة أدت إلى مواجهة مشاكل عديدة ومتنوعة، ولقد تمحورت دراستنا حول المشاكل التالية:

- النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني.
- النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

### المطلب الأول: النقائص المتعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المرتكبة.

#### أولا: التقصير المفاهيمي:[1]

يتعلق التقصير المفاهيمي بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا المبادئ المحاسبية المرتبطة بتعريف المفاهيم المحاسبية والتنسيق المحاسبي.

غياب إطار مفاهيمي ولو بسيط وبدون أي مرجعية تذكر من جهة، ومن جهة أخرى فالمشاكل والحالات الجديدة غير المتوقعة من طرف المخطط المحاسبي الوطني، وإن كانت مفسرة من طرف أصحاب الاختصاص غير أن هذه التفسيرات لا تكون حتما متطابقة، كما أن عدم إعطاء تعريف واضح ودقيق للأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية يدرج ضمن التقصير المفاهيمي.

يعطي النطاق الحالي للمخطط المحاسبي الوطني امتيازا لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب الناتج الخام والقيمة المضافة...الخ.

غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك...الخ.

كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف.

ولم يدقق شروط مسكها في الحسابات، وعند إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بإحداث مخططات قطاعية، أهمل كثيرا الجانب الخاص بتطوير واستعمال المحاسبة التحليلية.

---

[1] Rezzag Labza Imad, Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international, Mémoires PGS-Comptabilité, Esc, 2004, p67.

**ثانيا: غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني**[1]

يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من شأنها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المنهجي أو المحاسبي.

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جدا حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلى على المؤسسات المسعرة في البورصة.

**المطلب الثاني: النقائص المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني**

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، والتعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، الوثائق المحاسبية للمحاسبة الجبائية.

**أولا: الإطار المحاسبي**

من ناحية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني لم يعط بعض الحسابات وسيتم ذكر بعض الحسابات الغير واردة في المخطط المحاسبي الوطني[2].

**المجموعة الأولى:**

- رأس المال المسدد ورأس المال الغير مسدد؛
- علاوة تحويل سندات الاستحقاق إلى أسهم؛
- المؤونات النظامية؛
- علاوة الإصدار؛
- علاوة التسديد.

**المجموعة الثانية:**

- المصاريف الموزعة على عدة سنوات؛
- الأراضي غير المهيأة؛
- مباني على أرض النشاط؛
- الاستثمارات المالية؛
- الصيانات الكبرى؛
- القرض الإيجاري.

---

[1] تقرير اللجنة المكلفة بإصلاح المخطط لمحاسبي الوطني، سنة1999، ص 09 (بتصرف).

[2] Rezzag Labza Imad, op-cit, p68.

**المجموعة الرابعة:**

- نواتج القبض؛
- إعانات للقبض؛
- مؤونات نقص قيمة المجمعات والشركاء؛
- الفوائد الواجبة التحصيل؛
- مؤونة نقص الحسابات المالية؛
- مجموعة المؤسسات.

**المجموعة الخامسة:**

- الديون المخصصة للعطل المدفوعة؛
- الكشوف البنكية؛
- مجموع المؤسسات.

**المجموعة السادسة:**

- خسائر التكاليف؛
- الخدمات البنكية؛
- الإصلاحات والتقسيمات الكبرى؛
- مكافأة المستخدم المنتدب أو المعار؛
- المقاولة من الباطن؛
- الامتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين؛
- القرض الإيجاري؛
- المنح العائلية؛
- منح التمدرس.

**ثانيا: تصنيف وتبويب الحسابات**[1]

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية والغير جارية.

إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة، حتى جداول الحقوق والديون تعطي التحليل في شكل ثاني بعد إجراء التعديلات لتصنيف الحسابات، أي بعد تصنيفها حسب طبيعتها.

لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك المؤسسة.

كما أن مصاريف البحث والتطوير تعالج على أنها مصاريف إعدادية وليس على أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.

القيم المنقولة مدرجة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات، يضم هذا الأخير سندات المساهمة وسندات التوظيف، حيث نشير إلى أن سندات التوظيف هي قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.

حساب حقوق الاستثمارات لا يمثل حقوق مكتسبة على الاستثمارات، لكن استخدام رؤوس الأموال الثابتة يمكن أن يمثل استثمارات.

مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ الترقيم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسبيقات على تكاليف الاستغلال وحساب 56 ديون محملة على تكاليف الاستغلال حيث أن:

- الحسابين: 468، 568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الاهتلاكات.
- حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

هذه النقائص المنهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات، لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل.

[1] Rezzag Labza Imad, op-cit, p69.

**ثالثا: الوثائق الشاملة[1]**

يبلغ عدد هذه الجداول 17 جدول مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني.

**1. الميزانية:**

شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فللقيام بعملية المقارنة لابد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.

لا يظهر في جانب الأصول المجاميع الجزئية مثل الأصول المادية، الأصول المتداولة، الذمم الطويلة والقصيرة المدى ونفس الشيء في جانب الخصوم فيما يتعلق بالديون الطويلة وقصيرة الأجل.

وعلى مستوى الميزانية الوضعية المالية لها امتياز على الوضعية الاقتصادية.

**2. جدول حسابات النتائج:**

هنا أيضا، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط لدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسطية المعروفة على المستوى الدولي.

كما أن النتيجة التي يقدمها جدول حسابات النتائج ليست مؤشر على فعالية ونجاعة تسيير المؤسسة لأنه يتضمن عمليات ذات خصائص اجتماعية ومولة بواسطة التكاليف الاستثنائية.

**3. جداول الشروحات أو الملاحق:**

جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.

جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.

جدول الالتزامات لا يقدم غلا المعلومات حول الالتزامات المستلمة أو المعطاة المسجلة محاسبيا، وجدول المعلومات المتنوعة يعطي معلومات قصيرة وجزئية.

الجداول الأخرى (من 4 إلى 15) تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها.

الجداول التفسيرية لا تبدوا لها فائدة للمؤسسة شركائها، نظرا لأنها تشكل تحليل مفصل حسب

---

[1] Bourauoi Nassiba, Nécessite d'un réforme comptable en Algérie dans le passage de l'économie planifie à l'économie du marché, mémoire de magistère, ECS, 2004 p150.

طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر الجداول التفسيرية أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لإنجاز مجاميع الاقتصاد الكلي.

**رابعا: الجرد الدائم**

إن تطبيق نظام الجرد الدائم بفرض مستوى تنظيم داخلي للمؤسسة، والذي يوفر نظام معلومات متكامل الوظائف والمتمثلة في:

- وظيفة التسجيل (المحاسبة، الإعلام الآلي)؛
- الوظائف التشغيلية (الشراء،الإنتاج)؛
- وظيفة المراقبة( المديرية العامة، مراقبة التسيير).

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من اجل متابعة مخزونها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات.[1]

**خامسا: قواعد التقييم**

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، لكن لم يوصي بطرق التقييم عند تاريخ الجرد، حيث أنه لا توجد أي طريقة أوصى بها المخطط لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون، وأعطيت حرية للمؤسسات في اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، القيمة المقدرة، قيمة الإنجاز، المصاريف الملحقة، الأعباء المباشرة وغير المباشرة، كما أن تقييم بعض العناصر مثل الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية غير معالجة.

المخطط المحاسبي الوطني لم يدقق في تحديد طرق حساب الإهتلاك، ولم يحدد معادلات الإهتلاك وإجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

---

[1] Merouani samir, l’application des normes des normes IFRS en algerie, « enjeux et perspectives », mémoire de fin d’étude, I.E.D.F, koléa, tipaza-anneé 2004-2006, p20.

**سادسا: التعاريف وقواعد سير الحسابات**

إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا، وإن تعريف بعض الأصناف وتسمياتها لا تتطابق مع محتواها.

**المجموعة الأولى:** تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات، نتائج رهن التخصيص و مؤونات الخسائر والتكاليف التي لا تتضمن وسائل تمويل متاحة أو متروكة تحت تصرف المؤسسة.

**المجموعة الثانية:** مصطلح المصاريف التمهيدية لا يعكس محتوى هذا الحساب، لأن بعض المصاريف ملتزم بها بعد بداية استغلال المؤسسة (كمصاريف التطوير)، غير أن مصطلح المصاريف الإعدادية يمثل مصاريف مدفوعة مسبقا قبل بداية أي شيء.

**المجموعة الرابعة:** تحتوي على حسابات لا تتضمن حقوق وهي: حسابات الخصوم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقا، النفقات في انتظار التحميل والكفالات.

حـ/42: يتضمن حسابات التي ليس لها أي علاقة مع حقوق الاستثمارات مثل السلفات، سندات التوظيف والكفالات المدفوعة.

**المجموعة الخامسة:** تحتوي على حسابات لا تمثل أبدا الديون كحسابات الأصول الدائنة، الكفالات، النواتج المسجلة مسبقا والإيرادات في انتظار التحميل.

**سابعا: معالجة بعض العمليات**

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها: القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، الاندماج، التجمع المحاسبي، العقود الطويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، التزامات التقاعد، تغير الطرق المحاسبية...الخ[1].

وفي الأخير فإن المخطط المحاسبي الوطني لا يقدم إطار مفاهيمي ولو بسيط ويطرح نقائص تقنية كثيرة مرتبطة بالإطار المحاسبي، ولا يقدم بعض الحسابات والعمليات، طريقة عرض الحسابات، الوثائق الشاملة ويقدم معلومات حسب الطبيعة تستعمل بشكل أساسي في الاقتصاد الكلي وأيضا قواعد التقييم غير محددة بشكل دقيق.

[1] Samir Merouani, L’application des normes IFRS en Algérie, op-cit, p36.

**خـاتمة الفصل:**

عوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي سنة 1957 بهدف إعطاء الدولة أداة للتخطيط والتسيير، حيث أعطى هذا المخطط معالجة لعمليات المحاسبة العامة وأهمل الجانب المتعلق بالمحاسبة التحليلية كما أنه لم يعطي مخططات محاسبية قطاعية ولم يعالج حسابات التجميع.

فالمخطط المحاسبي الوطني يحتوي على ثمانية مجموعات حسب الترقيم العشري وترتيب العناصر على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج يكون حسب طبيعة عناصرها، والجداول الشاملة حددت ب 17 جدول ملزمة بإعدادها كل المؤسسات مهما كان حجمها أو شكلها القانوني، كما اعتمد طريقة الجرد الدائم لتقييم المخزونات وحددت التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وأعطى أيضا شكل الجداول المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات.

ولم تظهر نقائص المخطط المحاسبي الوطني إلا بعد تفتح الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي تحدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

إذن من أجل نقائص المخطط المحاسبي الوطني وتكييفه مع المحيط الاقتصادي الجديد، طرح مشروع إصلاح المخطط المحاسبي كمرحلة مكملة لعملية إصلاح المؤسسات.

**مقدمة الفصل:**

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المعمول به منذ سنة 1975 إلى يومنا هذا، والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات، لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

ولهذا لابد من الإجابة على العديد من التساؤلات والتي أدرجناها ضمن هذا الفصل، والمتعلقة بأعمال الإصلاح المحاسبي ومشروع النظام المحاسبي المالي الجديد من خلال التطرق إلى أعمال الإصلاح التي قامت بها الهيئات الوطنية والأجنبية، والمشروع الجديد الذي اعتمدته الجزائر في إطار الإصلاح المحاسبي، وكذا أهم التغيرات التي جاء بها هذا المشروع بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية هي:

المبحث الأول: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي؛

المبحث الثاني: عرض الإطار العم لمشروع النظام المحاسبي الملي الجديد؛

المبحث الثالث: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

## المبحث الأول: الأعمال المتعلقة بالإصلاح المحاسبي

بدأت أعمال الإصلاح في الجزائر منذ الاستقلال بإنشاء مخطط محاسبي جديد سنة 1975، لتعويض النظام الموروث عن المستعمر الفرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، و الذي لم يساير التوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر آنذاك. غير أننا سنركز على أعمال الإصلاح التي قامت بها الدولة بداية من سنة 1998 و المتمثل في تحديث وتغيير المخطط المحاسبي الوطني والذي تكفل به المجلس الوطني للمحاسبة في بداية الأمر، ثم أسندت مهمة الإصلاح فيما بعد إلى هيئة أجنبية، فسنتطرق في هذا المبحث إلى الأعمال التي قامت بها الهيئتين في إطار الإصلاح المحاسبي.

### المطلب الأول:أعمال اللجنة الجزائرية الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية والذي تم تأسيسه سنة 1996، وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه وفق الانتقال نحو الاقتصاد العالمي وجعل المحاسبة كأداة فعالة للتسيير.

حيث كون المجلس مجموعة للتفكير بمدخل منهجي لمراجعة الخطط المحاسبي الوطني، وبعد الموافقة على مسعى مجموعة المفكرين تم تحويلها إلى لجنة المخطط المحاسبي الوطني، حيث انتهجت اللجنة المسعى التالي:

- تقييم الجداول التوضيحية والنقائص على مستوى الخطط لمحاسبي؛
- إعداد مشروع مخطط محاسبي؛
- جمع الملاحظات وتوصيات المختصين والمستعملين حول المشروع؛
- إعداد مخطط محاسبي جديد بناءا على ملاحظات المختصين؛
- طرح المشروع على المجلس المحاسبي للاختبار.

**استبيان التقييم:**[1]

في إطار عملها أحدثت لجنة المخطط المحاسبي الوطني استبيانين لتقييم المخطط المحاسبي الوطني، حيث أرسل الاستبيان الأول إلى خبراء المحاسبة في جانفي سنة 1999، حيث كان هذا الاستبيان طويل نوعا ما وأرسل في فترة كان فيها الخبراء منشغلين بأعمال نهاية الدورة، وهذا ما يفسر العدد القليل للأجوبة المرسلة إلى المجلس الوطني للمحاسبة، أما الاستبيان الثاني فهو أيضا موجه إلى خبراء المحاسبة أرسل في جويلية من سنة 2000، حيث كان أقل من سابقه.

[1] Conseil national de la comptabilité algérien, rapport sur l'avancement des travaux de la commission du PCN, 2000.

يتكون الاستبيان الأول من جزأين، يتعلق الجزء الأول بالاهتمامات العامة، معالجة المبادئ المحاسبية، نقد ومرجعية المفاهيم، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتسوية الحسابات، سندات العمل، المهام المحاسبية، العمليات الخاضعة للقانون ومؤشرات التسيير ويطلب من المجيبين لهذا الاستبيان إعطاء رأيهم حول كل موضوع.

والجزء الثاني يتعلق بالتقييم الحالي للمخطط الوطني المحاسبي أي تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات، قواعد وسير الحسابات والتقييم، وهي مأخوذة من نصوص المرسوم والقرار المتعلق بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني، ويطلب من كل المجيبين إبداء وجهة نظرهم و إعطاء رأيهم حسب سلم.

وفيما يتعلق بالاستبيان الثاني كانت الأسئلة مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات و الإطار المحاسبي وبتقديم الميزانية، جدول النتائج، الملاحق، الوثائق الشاملة وطرق التقييم.

لابد من الإشارة إلى أن الاستبيانين ركزا على المشاكل التقنية وعلى الشكل العام، وأيضا خصص إطار مفاهيمي لتوجيه أعمال اللجنة لإعطاء قاعدة خاصة بالمشاكل التقنية.

حيث كانت نتائج الاستبيان الأول للتقييم ملخصة في تقرير التقييم الصادر في نوفمبر 1999 والذي يحتوي على الملاحظات وكشف إثبات الحالة من طرف المجيبين للاستبيان.

وتوصلت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في تفسيرها التقني للمخطط المحاسبي الوطني إلى الخلاصات التالية:[1]

- تكريس فصول خاصة للمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة؛
- إعادة تهيئة و إثراء مدونة الحسابات ليستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين.

بالإضافة إلى وجود اقتراحات أخرى حسب اللجنة تستحق التقييم المعمق خاصة بالنسبة إلى:

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات(نظام الجرد)؛
- هيكل وتسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات.

اختارت اللجنة مراجعة المخطط المحاسبي الوطني واعتمدت في أعمالها على المبادئ التوجيهية التالية:

- المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط لمحاسبي الجديد؛
- مدونة الحسابات يجب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين؛
- الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية والمعالجة الآلية للمعطيات؛

[1] Conseil national de la comptabilité algérien, synthèse d'évaluation du PCN, 2000.

- الملاحق يجب أن تكون مبسطة وثرية ويجب أن تلعب دورا مكملا بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج، ويجب أن لا تقوم هذه الملاحق بعمل مزدوج مع الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- المحاسبة التحليلية غير مقننة في المخطط المحاسبي الجديد وتترك تحت تصرف المؤسسة.

ولكن هذه النقاط تطرح العديد من الأسئلة منها: من هم المستعملون للمعلومة المحاسبية؟ وإلى متى تبقى المحاسبة التحليلية خارج المخطط المحاسبي؟.

ولقد حققت اللجنة في فيفري 2000 تقدما من حيث المبادئ المحاسبية بضبط 13 مبدأ محاسبي هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم و بين الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

حيث أن مبادئ تغليب الوضع على الشكل والأهمية النسبية والمعلومة الجيدة تكون محل اختبار معمق.

وحصل أيضا تعديل على مستوى الإطار المحاسبي ونوجزه فيما يلي:

- الأموال الخاصة من حيث تغيير العنوان و إحداث حسابات جديدة؛
- الاستثمارات من ناحية المصطلحات مثل الأصول الثابتة عوض الاستثمارات وأيضا تصنيف الأصول الثابتة إلى مادية ومعنوية ومالية وإلغاء التصنيف بالتخصيص فيما يتعلق بالبنايات الإدارية والتجارية وتجهيزات الإنتاج والتجهيزات الاجتماعية؛
- المخزونات من ناحية تعريف فكرة التكلفة المباشرة وزيادة حساب لدراسة المخزون، ومراجعة مدونة الحسابات، إبقاء أو إلغاء الجرد الدائم؛
- الأعباء من ناحية المحافظة على ترتيب التكاليف حسب طبيعتها، وتغيير التكاليف خارج الاستغلال بالتكاليف الاستثنائية، والتفرقة بين أعباء الدورة الحالية والسابقة، إعادة النظر في حسابات حـ/696،حـ/75 وحـ/78، وزيادة بعض الحسابات الخاصة بكل من الخدمات ومصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم؛
- تغيير اسم حساب 72 "الإنتاج المخزن" وتعويضه بـ"التغير في المخزون" أو "التغير في الإنتاج" وحساب 73 "إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة" وتعويضه بـ"الإنتاج المستثمر" أو "إنتاج الاستثمار"؛
- تغيير الفكرة التي تعتبر أن الميزانية وجدول حسابات النتائج هما الجدولان اللذان يقدمان أفضل معلومة ولا بد من تغيير شكل الميزانية بإظهار كل من المجاميع الجزئية، الاستثمارات المادية، المعنوية والمالية، الحقوق، الخزينة وإحداث خانة بإظهار معطيات نشاط الدورة السابقة.

إذن يظهر أن التغيير ارتكز حول الجانب الشكلي، وأيضا حول الجانب التقني ولم يقترح إطار مفاهيمي خاص بالمخطط الوطني بما يظهر الأهداف، المستعملين...الخ، وعليه جاءت أعمال المجلس الوطني الفرنسي.

**المطلب الثاني: أعمال المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي[1]**

أعمال اللجنة الخاصة بالمخطط المحاسبي الوطني توقفت في سنة 2001، ولقد أعدت مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي والتي أوكلت للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتمويل من البنك الدولي.

وبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني، قدمت مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث سيناريوهات ممكنة لإصلاح المخطط المحاسبي الوطني، عرضت هذه الأخيرة على الهيئات الجزائرية المختصة لاختيار أحد السيناريوهات الذي يكون محل دراسة معمقة من طرف مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي.

**السيناريو الأول: تهيئة بسيطة للمخطط المحاسبي الوطني**

حسب هذا السيناريو فإنه يتم الاحتفاظ بالهيكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني ويحدد الإصلاح بتحديث التقنيات مع الأخذ بعين الاعتبار التغييرات الاقتصادية في الجزائر.

ومن مزايا هذا السيناريو هو عدم إثارة الشك في التطبيقات المحاسبية للممارسين و الأساتذة والأدوات البيداغوجية للتكوين، لكن بساطة هذا السيناريو ليست بدون أضرار حيث لم يتم تحديث النظام المحاسبي الجزائري واحتفظ ببعض نقائصه الحالية، ولم يجد حلول للمشاكل التقنية التي تلقتها المؤسسات.

**السيناريو الثاني: تكييف المخطط المحاسبي الوطني نحو الحلول الدولية**

حسب هذا السيناريو يتم الاحتفاظ بهيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إدخال بعض الحلول التقنية المتطورة حسب معايير المحاسبة الدولية.

حيث يسمح هذا السيناريو للمؤسسات بعرض وتقديم الحسابات بشكل واضح ومفهوم للمستثمرين الأجانب وتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة.

ويقدم هذا السيناريو السلبيات التالية:

- إمكانية عدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.
- تعديل الأدوات البيداغوجية الخاصة بالتكوين.

[1] Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, anneé 2006/2007, p69.

**السيناريو الثالث: إعداد نظام محاسبي يتطابق مع معايير المحاسبة الدولية**

هذا السيناريو يعتمد على إنشاء مخطط محاسبي وطني جديد ومتطور على أساس المبادئ، الأسس والقواعد المعتمدة والصادرة عن المعايير المحاسبية الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

لابد أن يأخذ المخطط المحاسبي الجديد بعين الاعتبار الأهداف، معايير المحاسبة الدولية وحاجيات المستثمرين الأجانب، ومن جهة أخرى فإن اعتماد هذا السيناريو يستلزم إعادة النظر في نظام التعليم والتدريس المنتهجين.

ويبقى الاختيار بين السيناريوهات الثلاث من صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري( CNC).

**المطلب الثالث: الاختيار الجزائري للإصلاح[1]**

بعد تقديم السيناريوهات الثلاثة المقترحة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، قام المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري باختيار السيناريو الثالث المتعلق بمعايير المحاسبة الدولية والذي يشكل تحولا كاملا بالنسبة لاختيار المتخذ من طرف لجنة المخطط المحاسبي الوطني.

كما يجب الإشارة إلى أن البنك العالمي وصندوق النقد الدولي يفضلون تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف البلدان التي تعتمد على مواردها، حيث قام البنك العالمي بتمويل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي كان له الأثر على الخيار الجزائري، وهذا ما يفسر التغيير الجذري لاتجاه الإصلاح.

إن إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 كان سببا في ظهور مشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات الذي يدخل في إطار تحديث التجهيزات والذي يجب أن يساير الإصلاحات الاقتصادية، ويأخذ المرجع المحاسبي الجديد للمؤسسات جزءا كبيرا من معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

في الواقع يتعلق الأمر بتغيير الثقافة المحاسبية التي تتجاوز مجال المحاسبة المتمثلة في محاولة تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تشكل المرجع العالمي لأنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول الإتحاد الأوروبي، وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.

إن إشكالية تطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS) تبدو متباينة في حدود التوحيد المحاسبي، لأنه في المشروع الجديد للمرجع المحاسبي المالي الجزائري يمثل مرجعية واضحة للمعايير الموجودة حاليا. وتمت دراسة المشروع الجديد وأخذه بعين الاعتبار بداية من 12 جويلية 2006 في مجلس الحكومة.

وهذا المشروع الجديد يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS والذي يأخذ الأوجه التالية:

[1] Samir merouani, op-cit, p70.

- تعريف الإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبة)؛
- القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة)؛
- عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

وعلى غرار المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 يدمج المشروع الجديد في خطواته المنهجية مدونة وسير الحسابات لأن أغلبية المهنيين تم تكوينهم حسب هذا المخطط والمستمد من النماذج المستعملة إلى يومنا هذا (الفرنسية والألمانية). على عكس المدرسة الأنجلوساكسونية أين تعتبر هذه المفاهيم ثانوية، مما يستلزم إعداد دليل تطبيقي يظم :

- تنظيم المحاسبة (التنظيم والمراقبة، عدم المساس بالتسجيلات المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، إثبات وحفظ المستندات الحاسبية)؛
- مدونة وسير الحسابات (مبادئ مخطط الحسابات، إطار وسير الحسابات).

ويستجيب التسيير المحاسبي في الخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 أكثر إلى المتطلبات الإدارية و الجبائية لأن المؤسسة تعمل على تحقيق أهداف الاقتصاد المخطط، أي أن الاستعمالات والعادات الموروثة من هذا النظام ليس من السهل الشك فيها.

لهذا فإن قرار إعادة تقنين المخطط المحاسبي الوطني لستة 1975 لإعداد مرجع محاسبي مالي جديد متطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS يلزم الاحتفاظ بالمبادئ الخاصة للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 بوجود مدونة حسابات، عرض أمثلة عن القوائم المالية وإيضاح قواعد سير الحسابات.

لقد أوكلت أعمال الاصلاح المحاسبي في بداية الأمر الى المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري الذي أعد قائمتين للأسئلة حول تقييم المخطط المحاسبي الوطني بهدف مراجعته غير أنها لم تتوصل الى نتائج تقنية.

ولهذا أسندت المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بعد طرح مناقصة دولية للإصلاح المحاسبي في الجزائر بتمويل من البنك الدولي، فبعد دراسة المخطط المحاسبي الوطني اقترح ثلاثة سيناريوهات ممكنة لإجراء عملية الإصلاح، و وقع اختيار الهيئات الوطنية فيما بعد على السيناريو الثالث المتعلق بالتكيف مع المحاسبة الدولية، هذا الاختيار ينتج عنه تغييرات في النظام المحاسبي الوطني وعليه جاء مشروع المخطط المحاسبي الوطني الجديد ليساير هذه المتغيرات والمستجدات الجديدة.

**المبحث الثاني: عرض الإطار العام لمشروع النظام المالي المحاسبي الجديد**

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي.

حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى كل من الإطار المفاهيمي و تنظيم المحاسبة لهذا النظام و كذا قواعد التقييم و التسجيل المحاسبي وفي الأخير إلى القوائم المالية و مدونة وسير الحسابات.

**المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وتنظيم المحاسبة**

قدم النظام المحاسبي المالي الجديد إطار مفاهيمي يبين مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، حيث يقسم الإطار المفاهيمي إلى:

**أولا: التعاريف ومجال التطبيق**

**1. تعريف النظام المحاسبي المالي:**

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجا عته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

**2. مجال التطبيق:**

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية،العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص3.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

**ثانيا: المبادئ و القواعد المحاسبية**

**1. الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية:**[1]

تتمثل في محاسبة الدورة واستمرارية النشاط.

**أ) محاسبة الدورة (محاسبة الالتزام):**

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

**ب) استمرارية النشاط:**

يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

2. **المبادئ المحاسبية الأساسية:**

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وقد حددها ب 12 مبدأ هي:

- **الدورة المحاسبية:**

عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ن وتنتهي في 12/31ن، كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا.

- **استقلالية الدورات:**

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

[1] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص91.

- **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:**

تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع[1].

- **قاعدة الوحدة النقدية:**

أي تسجل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

- **مبدأ الأهمية النسبية:**

تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

- **مبدأ استمرارية الطرق:**

أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق[2].

- **مبدأ الحيطة والحذر:**

ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف[3].

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:**

يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها .

- **تغليب الوضعية الاقتصادية على الشكل القانوني:**

من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

- **مبدأ عدم المقاصة:**

المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.

---

[1] Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006- – Document De Travail, p 6.

[2] بوتين محمد، "ندوة في المحاسبة"، سلسلة محضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي د.يحي فارس بالمدية، سنة جامعية 2006-2007.

[3] Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, 2002,p53.

- **مبدأ التكلفة التاريخية:**

تسجل عناصر الأصول والأصول في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها، لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة.

- **الصورة الصادقة:**

يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق[1].

**3. الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية:**

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، هناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي:[2]

**أ) الملائمة (pertinence):**

يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحالية أو المستقبلية.

**ب) المعلومات ذات المصداقية (la fiabilité):**

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

- البحث عن الصورة الصادقة؛
- تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛
- الحياد؛
- الحيطة والحذر؛
- الشمولية.

**ج) القابلية للمقارنة (comparabilité):**

تعد المعلومات تنشر وتحضر احتراما لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

---

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 07.
[2] Idem, p 08.

**د) المعلومة واضحة وسهلة الفهم (intelligibité):**

المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

**ثالثا: تعريف الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء**

عرف النظام المحاسبي المالي للأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج والأعباء كالآتي:[1]

1. **الأصول:** هي كل الموارد التي تخضع إلى رقابة المؤسسة الناتجة عن أحداث ماضية تنتظر المؤسسة منها مزايا اقتصادية لاحقة أو مستقبلية، وعليه فإن الأصول التي تم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول.
2. **الخصوم:** هي الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية ومنه يلاحظ أن مؤونة الأخطار لا تعتبر من عناصر الخصوم.
3. **الأموال الخاصة:** هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية والغير جارية وتتكون من رأس المال المطلوب والغير مطلوب، وبعض الاحتياطات والرصيد المرحل وفرق التقييم.
4. **النواتج:** هي ارتفاع المزايا الاقتصادية خلال الدورة في شكل إدخالات أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الخصوم.
5. **الأعباء:** هي انخفاضات أو نقصان المزايا الاقتصادية أثناء الدورة في إطار نقص الأصول وزيادة الخصوم.

وعرف أيضا النظام المحاسبي المالي النتيجة الصافية بأنها تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية، كما يمكن الإشارة إلى أنه لا تدخل ضمن النتيجة الصافية عناصر التكاليف والإيرادات للدورات السابقة، وحدد رقم الأعمال على أنه مبيعات البضائع والمنتجات المباعة للمواد والخدمات مقيمة بسعر البيع.

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 09.

**رابعا: تنظيم المحاسبة**

حددت الموارد من 10 إلى 24 من القانون 07-11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- تمسك المحاسبة العملة الوطنية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج؛
- تستند كل كتابة محاسبة على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتدءا من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

**المطلب الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي**

تتكون قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي من:

**أولا: مبادئ عامة**

هي المبادئ الأساسية للتسجيل المحاسبي وقواعد قياس عناصر القوائم المالية.

1. **التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، الإيرادات والتكاليف:**

تتلخص المبادئ العامة للتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول، الخصوم، الإيرادات و التكاليف فيما يلي:[1]

- يجب أن تسجل كل التعاملات المتعلقة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، النواتج والتكاليف؛
- غياب التسجيل المحاسبي لا يمكن تبريره أو تعديله بأي معلومة أخرى مكتوبة أو مرقمة؛
- يسجل الأصل في الميزانية إذا كان من الممكن أن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية، وتكلفته أو قيمته يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها؛

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p12.

- يسجل الخصم في الميزانية إذا كان من المحتمل تسديد الالتزام الذي يمثله هذا الخصم ينتج عنه خسارة مزايا اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، وإذا كان مبلغ هذا التسديد يمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقص في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها؛
- يسجل العبئ في حساب النتيجة عندما يحدث نقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بنقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، ويمكن تقييمه بصفة موثوق فيها.

2. **قواعد عامة للتقييم:**[1]

تحديد المبالغ النقدية التي سجلت بها العناصر في الجداول المالية عند إجراء عملية التسجيل المحاسبي وعند نهاية كل دورة محاسبية.

طريقة تقييم العناصر المسجلة في المحاسبة تعتمد بصفة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية، لكن في بعض الحالات والعناصر يمكن إجراء مراجعة التقييم الأولي على أساس:

- القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية)؛
- القيمة للإنجاز (أو القيمة التاريخية)؛
- القيمة المحدثة (أو قيمة المنفعة).

تسجل هذه العناصر كباقي الأصول، بتكلفة شرائها بالنسبة للأصول الثابتة المشتراة وبتكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول الثابتة المنتجة من طرف المؤسسة نفسها.

**ثانيا: قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي**

إضافة إلى القواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي توجد قواعد خاصة نوجزها كالآتي:[2]

1. **الأصول الثابتة المادية والمعنوية:**

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار وللاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.

الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله المنشأة في إطار أنشطتها العادية، على سبيل المثال: شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى...الخ.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يتم تسجيل الأصول المادية والمعنوية في الأصول:

- إذا كان من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛

---

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 13.
[2] Idem, pp 15-24.

- إذا كانت تكلفة هذا الأصل يمكن تقييمها بصفة موثوق فيها؛

تعالج مكونات الأصل كعناصر منفصلة إذا كانت لديها مدة انتفاع مختلفة أو تعود بمزايا اقتصادية حسب وتيرة مختلفة (حالة محرك طائرة).

تسجل الأصول الثابتة محاسبيا بالقيمة المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتمثل في تكاليف الشراء وتكلفة وضع المشتريات في أماكنها، الرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى.

تضاف تكلفة تفكيك أو تجديد الموقع إذا كان يشكل التزاما للوحدة.

النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من إحدى الزاويتين:

- إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل في التكاليف؛
- إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، النفقات تسجل في الأصول الثابتة.

بمعنى تضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل:

- تغيير وحدة الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية إنتاج الوحدة أو إنتاجيتها؛
- تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري للتكاليف العملية.

**الاهتلاك:**

- يجب أن تعد الاهتلاكات وفق طريقة الاهتلاك الخطي المتناقص أو حسب الاستعمال التقني للأصل المعني (مخطط الاهتلاك)؛
- يكون التوزيع التنظيمي للمبلغ المهتلك لأصل معين حسب مدة الاستعمال المقدرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية الممكنة للأصل؛
- يجب إعادة النظر في مدة الانتفاع وطريقة الاهتلاك دوريا، وفي حالة تغير التقديرات والتنبؤات السابقة: يجب أن يتم تسوية تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة أو الدورات اللاحقة؛
- يفترض أن لا تتعدى مدة الانتفاع للأصول الثابتة المعنوية 20 سنة.

**نفقات التنمية:**

تتشكل نفقات التنمية أو النفقات الناتجة عن مرحلة التنمية لمشروع داخلي أصول ثابتة معنوية في الحالات الآتية:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت للوحدة النية وتمتلك القدرة التقنية، المالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التنمية لاستعمالها أو بيعها؛
- إذا كانت هذه النفقات يمكن تقييمها بصورة موثوق فيها.

**نفقات البحث:**

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي أعباء يتم تسجيلها عندما تكون مستحقة، ولا يمكن إدراجها ضمن الأصول الثابتة.

**2. الأصول المالية غير جارية (أصول ثابتة مالية) السندات والحقوق:**

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة ممتلكة من طرف وحدة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، تتمثل هذه الأصول في:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها (السندات المالية الموظفة)؛
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية (المساهمات النقدية)؛
- سندات ثابتة أخرى المتمثل في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل (الالتزامات والديون)؛
- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير (حقوق الزبائن أكثر من سنة).

هذه الفئات الأربعة من الأصول المالية تشكل الأصول الثابتة المالية الواردة في الأصول المالية غير الجارية (غير أنه في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة تكون سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها تكون محل معالجة طبقا لقواعد التجميع).

تسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للوحدة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسرة والرسوم الغير قابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

تسجل في القوائم المالية الفردية، المساهمات في الفروع، المؤسسات المشتركة أو الوحدات الشريكة التي هي غير ممتلكة ضمن الاحتمال الوحيد بالتنازل عنها في المستقبل القريب، والحقوق المتعلقة بهذه المساهمات تسجل بتكلفة مهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاعتبار التناقص في القيمة قصد إثبات وجود أي خسارة محتملة في القيمة وهذا طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول المالية.

**3. المخزونات:**

طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، تقيم المخزونات بأقل تكلفة وقيمة الانجاز الصافية، وقيمة الانجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفة الإتمام والتسويق.

تسجل خسارة قيمة المخزونات كعبئ في حساب النتيجة عندما تكون تكلفة المخزون أكثر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون، وعند خروجها من المخزن، تقيم المخزونات إما بطريقة ما دخل أولا خرج أولا FIFO وإما بتكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج.

4. **الإعانات:**

تسجل الإعانات المالية في باب الإيرادات في حساب النتيجة التي هي مخصصة لتغطية تكاليف دورة أو عدة دورات مثلما هي بالنسبة للتكاليف المتعلقة بها، والإعانات المالية المتعلقة بالأصول القابلة للإهتلاك تسجل في الإيرادات حسب أقساط الإهتلاك المحسوب

5. **مؤونات الأعباء والمخاطر:**

مؤونة الأعباء هي خصم مالي يكون استحقاقه أو مبلغه غير مؤكد، وتسجل المؤونات محاسبيا عندما:

- تكون للوحدة التزام حالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛
- تكون من المحتمل خروج موارد تعتبر ضرورية لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقدير ملغ الالتزام بصفة موثوق فيها؛

6. **قروض والخصوم المالية الأخرى:**

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى أصلا حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد خصم التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

7. **تقييم الأعباء والنواتج المالية:**

تأخذ في الحسبان الأعباء والنواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن وترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل القيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري وكإيرادات مالية في حسابات البائع.

**ثالثا: عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي**

توجد عمليات خاصة أخرى عالجها مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد نذكر منها النقاط التالية:[1]

1. **عمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الأطراف الأخرى:**

**أ) شركات المساهمة:**

تسجيل هذا النوع من العمليات يجب أن يأخذ بعين الاعتبار:

- شروط تعاقدية (بنود تعاقدية).
- التنظيم المحاسبي المقرر من طرف المشاركين.

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 24-31.

عندما تمسك محاسبة العمليات المنجزة بصورة مشتركة من طرف المسير، هو وحده المعروف قانونيا من الأطراف الأخرى، حيث أن أعباء ونواتج العمليات المنجزة بصورة مشتركة تكون ضمن أعباء ونواتج هذا المسير، وكل واحد من المشاركين الآخرين يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه في شكل نواتج أو أعباء.

عندما تتطلب العمليات المنجزة بصورة مشتركة المراقبة المشتركة والملكية المشتركة لأصل أو عدة أصول مالية فإن كل واحد من المشاركين يسجل في حساباته قسطا من الأصول والخصوم زيادة على حصصه من النواتج والأعباء.

**ب) امتيازات الخدمة العمومية:**

في إطار الامتياز من خدمة عمومية، فإن الأصول التي يطرحها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجل محاسبيا في أصل ميزانية المنشأة صاحبة الامتياز.

**ج) العمليات المنجزة لحساب أطراف أخرى:**

- تسجل في حساب الأطراف الأخرى العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير بصفة وكيل، ولا يسجل هذا الأخير في حساب النتيجة سوى الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله؛
- تسجل العمليات التي تعالجها الوحدة لحساب الغير باسم الوحدة حسب طبيعتها في أعباء ونواتج الوحدة.

2. **عقود طويلة الأجل:**

يتعلق عقد طويل الأجل بانجاز سلعة، خدمة، أو مجموعة من السلع والخدمات تقع في تواريخ بداية ونهاية دورات مختلفة، ويتعلق الأمر بـ :

- عقود البناء؛
- عقود إصلاح أصول مالية أو بيئية؛
- عقود تقديم خدمات.

ويمكن الأخذ بعين الاعتبار طريقتين لحساب العقود:

**أ) طريقة التقدم :**

تسجل التكاليف والإيرادات حسب وتيرة تقدم الأعمال أو الخدمة وتحرر بذلك نتيجة محاسبية حسب نسبة انجاز العملية.

**ب) طريقة الانجاز:**

إذا كان نظام معالجة الوحدة أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التسجيل المحاسبي حسب التقدم، أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة موثوق فيها، فإنه يكون من المقبول على سبيل التبسيط أن لا يسجل كإيرادات إلا مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

عند تاريخ الجرد، وبفعل حوادث طارئة أو معروفة في هذا التاريخ، يظهر أنه من المحتمل أن إجمالي تكاليف العقد ستكون أكبر من إيراداته عند تاريخ الجرد (خسائر متوقعة بعد الانجاز)، يتم تكوين مؤونة بالنسبة للخسائر الإجمالية للعقد التي لم توضح في التسجيلات المحاسبية.

3. **الضرائب المؤجلة:**

فرض الضرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تسجيل عبئ الضريبة كأعباء على النتيجة المنسوبة لعمليات الدورة فقط.

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح القابلة للدفع (ضرائب مؤجلة على الأصل) أو قابلة للاسترداد (ضرائب مؤجلة على الخصوم) خلال دورات مستقبلية.

وتسجل في الميزانية و في حساب النتيجة الضرائب المؤجلة الناتجة عن:

- الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لإيراد أو تكلفة ما، وأخذها بعين الاعتبار في النتيجة الجبائية لدورة قادمة في مستقبل متوقع؛
- العجز الجبائي أو القرض الضريبي قابل للتأجيل إذا كان منسوبا إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في المستقبل المتوقع؛
- عمليات التعديل، الحذف وإعادة المعالجة التي تمت في إطار إعداد القوائم المالية المجمعة.

**4. عقود الإيجار التمويلية:**

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مالي مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، وعقد الإيجار التمويلي هو عقد تحول بواسطته إلى المستعمل للأصل المزايا والأخطار المرتبطة بملكيته بصفة شبه تامة مع تحويل أو عدم تحويل الملكية في نهاية العقد.

وكل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبيا عند تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني كالآتي:

**أ) عند المستأجر:**

- يسجل الأصل المالي المستأجر في أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة أقل ثمنا؛
- يسجل التزام دفع الإيجارات المستقبلية بنفس مبلغ الخصم المالي للميزانية.

**ب) عند المؤجر:**

- يسجل في الأصل، ويتم عرضه كذمة مدينة بمقدار مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار (أو بالقيمة العادلة إذا كان المؤجر صانع أو موزع).

تسجل الإيرادات خلال مدة العقد لدى المؤجر والمستأجر كليهما مع التمييز بين:

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم عن نسبة مردودية دورية ثابتة للاستثمار الصافي.
- تسديد المستحقات الرئيسية.

**المطلب الثالث: عرض القوائم المالية**

حسب ما حددته المادة 25 من قانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملتزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، ما عدا الوحدات الصغيرة جدا على:

- الميزانية؛
- حساب النتيجة؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

**أولا: الميزانية:**

تعتبر بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة، وتلقي الضوء أيضا على التاريخ الماضي للمؤسسة، كما أنها تظهر الوضع الحالي، ويمكن من خلالها وبواسطة التحليل المالي قراءة الأحداث المستقبلية.

إن التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة أصبح ضروريا، حيث يجب على كل مؤسسة أن تحدد بناءا على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة و غير المتداولة و المطلوبات المتداولة و غير المتداولة كفئات منفصلة في صلب الميزانية، وعندما تختار المؤسسة عدم إجراء هذا التصنيف يجب تقديم الموجودات بشكل عام حسب سيولتها[1].

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلمو الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007، ص 183.

وتحتوي الميزانية في جانب الأصول ما يلي:

- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول الثابتة المادية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة الإيجابية ومقابلات الخزينة السلبية؛

وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم ما يلي:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة بعد تاريخ الإقفال، مع التمييز بين رأس المال المصدر (في حالة الشركات)، الاحتياطات، النتيجة الصافية للدورة والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)؛
- الخزينة السلبية ومقابلات الخزينة الإيجابية.

ميزانية البنوك والهيئات المالية المشابهة تضم الأصول والخصوم حسب طبيعتها وتقدمها في نظام حسب سيولتها واستحقاقها النسبي.

لا يمكن إجراء عملية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا تقرر منذ البداية إنجاز هذه العناصر (الأصول والخصوم) في نفس الوقت أو على أساس قاعدة صافية[1].

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p36.

**ثانيا: حساب النتيجة:**

حساب النتيجة هو قائمة تلخيص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف الوحدة خلال الدورة، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتيجة هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الأساسية التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- نواتج النشاطات العادية؛
- النواتج والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة؛
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية؛
- نتيجة النشاطات العادية؛
- عناصر غير عادية (نواتج وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتيجة المجمع:

- حصة الوحدات الشريكة والمؤسسات المشتركة في النتيجة حسب طريقة التكافؤ؛
- حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

حساب النتيجة للبنوك والهيئات المالية المماثلة يضم النواتج والأعباء حسب طبيعتها ويبين مبالغ أهم أنواع النواتج والأعباء[1].

**ثالثا: جدول تدفقات الخزينة:**

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم جدول التدفقات الخزينة مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصدرها:[2]

- التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).

---

[1] Projet de system comptable financier, op-cit, p 38.
[2] Idem, p 40.

- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).
- تدفقات ناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة إلى أخرى في أنشطة العمليات، الاستثمار و التمويل.

ويعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين، طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة:[1]

- الطريقة غير المباشرة: هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حساب النتيجة وعلى الميزانية وعلى جدول تغيرات الأموال الخاصة، جميع التغييرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.
- الطريقة المباشرة: هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات أو التسديدات سواءا المتعلقة بالاستغلال كالزبائن أو الموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، الاقتراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال...الخ.

**رابعا: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة[2]**

يمثل جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة تحليل للحركات التي أثرت في كل عنوان من العناوين المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للوحدة خلال الدورة.

وأدنى المعلومات الممكن تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في الرأسمال الخاص؛
- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة؛
- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...)؛
- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

[1] حواس صلاح، مرجع سابق، ص184.

[2] Projet de system comptable financier, op-cit, p 41.

**خامسا: الملحق**[1]

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة، ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح (مبدأ الإفصاح الشامل)، ويعطي معلومات عن الشركات الحليفة، الفروع، الشركة الأم...الخ، وكل العمليات الخاصة الضرورية لفهم مضمون القوائم المالية (لأن المعلومات تفضيلية)لأي عنصر أو طريقة اعتمدتها المؤسسة.

كل قائمة من القوائم المالية (سواءا الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة)، تحتوي على عمود للملاحظات يتضمن إحالات إلى الملحق بإعطاء تحليل عن مبالغ الدورة.

**المطلب الرابع: مدونة وسير الحسابات**

يوضح مشروع النظام المحاسبي المالي وجود قائمة حسابات إجبارية تساعد على تبني معلومات مالية مطابقة للمعايير الدولية.

**أولا: مدونة الحسابات**[2]

**1. مبادئ مخطط الحسابات:**

تقوم الوحدة الاقتصادية بإعداد على الأقل مخطط حسابات يلائم هيكلها ونشاطها واحتياجاتها لمعلومات التسيير، والحساب هو أصغر وحدة يعتمد عليها لتصنيف وتسجيل الحركات المحاسبية.

تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى "الصنف"، وتوجد فئتين من أصناف الحسابات:

- أصناف حسابات الميزانية؛
- أصناف حسابات التسيير.

وكل صنف يتفرع إلى حسابات والتي يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

**2. الإطار المحاسبي الإجباري:**

يمثل ملخص مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على كل الوحدات مهما كان نشاطها وحجمها باستثناء الإجراءات الخاصة المتعلقة بها.

وفي داخل هذا الإطار، يمكن للوحدات فتح كل الفروع الضرورية للحسابات لتلبية احتياجاتها، كما يقترح المشروع أيضا قائمة حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر.

[1] حواس صلاح، مرجع سابق، ص 184.

[2] Projet de system comptable financier, op-cit, pp 62-64.

العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية من ما يلي:

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال؛
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة؛
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات؛
- الصنف الرابع: حسابات الغير؛
- الصنف الخامس: حسابات مالية.

والعمليات المتعلقة بجدول حساب النتيجة موزعة على صنفين من الحسابات تسمى بحسابات التسيير، ويتكون الإطار المحاسبي لحسابات التسيير من ما يلي:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء.
- الصنف السابع: حسابات النواتج.

إن الأقسام(0،8،9) غير مستعملة في إطار هذه الحسابات، حيث يمكن للوحدات استعمالها بكل حرية من أجل متابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو حسابات خاصة محتملة ليس لها مكان ضمن أصناف الحسابات من (1إلى7).

**ثانيا: سير الحسابات[1]**

يعطي مخطط الحسابات للمؤسسة قائمة الحسابات المستعملة ويعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة لتسييرها بالرجوع إلى القائمة والقواعد العامة لسير الحسابات المقدمة في المعيار العام، هذه الفقرة تقدم قواعد سير كل حساب ذو رقمين.

[1] Samir merouani, op-cit, p89.

**المبحث الثالث : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975**

بعدما تم التطرق إلى أعمال الإصلاح المحاسبي وإلى الإطار العام لمشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، سنتناول في هذا المبحث دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي سنة 1975، وسنتطرق إلى أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات وإلى القواعد الخاصة بالأصول الثابتة المادية والمعنوية، المخزونات، والتسجيل المحاسبي للإعانات العمومية وعقود الإيجار التمويلية ،مؤونات، والأخطار والتكاليف والقوائم المالية.

**المطلب الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي و أهم التطورات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني**

يتمثل النظام المحاسبي المالي في عملية تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

**أولا: أهداف المرجع المحاسبي الجديد**

إن هذا النظام المحاسبي الجديد ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية:[1]

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها.
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي بين الوحدات.
- المساهمة في نمو ومردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء، إلى الدولة و المستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم و شفافيتهم.
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.
- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

[1]Samir merouani, op-cit , p 92.

- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة ( الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدوليةIFRS.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.
- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط (بفضل نظام ترقيمي متعدد).

**ثانيا: التطورات الرئيسية مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975**

تكمن عموما التغيرات المتوقعة في طرق التقييم، نوجزها في ما يلي:[1]

- إعادة التقييم بدقة للأصول الثابتة الممنوعة؛
- اللجوء إلى القيمة العادلة لتقييم بعض الأدوات المالية (المأخوذة بهدف التعاملات الجاهزة للبيع)؛
- اللجوء إلى فكرة التقدير بالقيمة الحالية لتقييم السلفات والحقوق بالقروض الصادرة عن المؤسسة؛
- شروط إثبات مؤونات التكاليف؛
- شروط التسجيل المحاسبي لتقييم و الأصول الثابتة المادية؛
- حساب الاهتلاكات؛
- غياب المؤونات القانونية؛
- إثبات خسائر القيمة على الأصل ( مؤونة تدهور القيمة).

وزيادة على ذلك، سيكون هناك بعض العناوين غير المنسجمة مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS، نذكر منها:

- التكاليف الثابتة (عدم معالجة مصاريف الإدارة، التكاليف الموزعة على عدة دورات، علاوات تسديد الالتزامات)؛
- فرق تحويل الأصل، الخصم؛
- تحويل تكاليف؛
- استرجاع على الاهتلاكات.

[1] Samir merouani, op-cit, p93.

و في الأخير، هناك بعض العناوين الجديدة في الميزانية أو جدول حساب النتيجة تتمثل في:

- فرق التقييم (حساب رؤوس الأموال الخاصة)؛
- الفوائد أو الخسائر الأخرى المحذوفة من رؤوس الأموال الخاصة؛
- الضرائب المؤجلة للخصوم و الضرائب المؤجلة للخصوم؛
- فائض القيمة أو ناقص القيمة عند التنازل على الأصول غير الجارية؛

**ثالثا: التباعد بين النظام المحاسبي المالي و معايير التقارير الماليةIFRS**

إن النظام المحاسبي المالي الجديد يتطابق كليا مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS، غير أنة توجد بعض الاختلافات، نشير إليها كالتالي:[1]

- يتوقع المرجع الجديد القواعد الخاصة في مجالات: التنظيم ومسك المحاسبة وكذلك في مجال مدونة الحسابات وتسجيل العمليات فيها، و عموما لا تحدد هذه المجالات في أي معيار دولي ولا تعالجهم معايير التقارير المالية الدولية IFRS؛
- يعالج المرجع الجديد حالات خاصة بالمؤسسات الصغيرة جذا و المسموح لها إلا بمسك محاسبة واحدة ترتكز على حركات الخزينة( الصندوق)، لكن معايير التقارير المالية الدولية IFRS لم تتخذ أي أحكام خاصة بهذه المؤسسات؛
- تكاليف الخدمات لإعادة المعالجة وطرق تقييم التكاليف لتكوين مؤونة لهذا العنوان تخضع لأحكام عديدة مفصلة على مستوى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، و تخضع بصفة إجمالية من طرف المشروع؛
- يعالج المرجع المحاسبي الجديد المجال الخاص بالبنوك، شركات التأمين، ولا يعالج مجال الأدوات المالية، عقارات التوظيف والزراعة إلا بطريقة موجزة، وضرورة الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل لمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقرير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- على مستوى الإطار المفاهيمي يعرف المشروع قاعدة الوحدة (المنشأة) وقاعدة الوحدة النقدية، هي قواعد غير مذكورة صراحة في معايير التقارير المالية الدولية IFRS لكن تبدوا من المفيد أن تذكر في إطار المؤسسات الصغيرة جذا؛
- الجرد الدائم هو إجباري في النظام المحاسبي الجديد ومسموح به في معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

[1] Samir merouani, op-cit, p94.

وكذلك توجد معالجات أخرى مسموح بها من طرف معايير التقارير المالية الدولية IFRS وغير مأخوذة بعين الاعتبار من طرف المرجع الجزائري الجديد وهي:

- تقييم الأصول الثابتة المادية بالقيمة العادلة عند تاريخ الإقفال؛
- تطبيق طريقة LIFO لتقييم المخزونات؛
- التسجيل المحاسبي لتكاليف القروض المرتبطة بشراء، بناء، إنتاج لأصل معرف بصفته مكون لسعر العائد لهذا الأصل؛
- التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة المقدمة كإعانة استثمار بقيمة شرائها المخفضة من مبلغ الإعانة المحصل؛
- التسجيل لأثر تغيرات الطرق المحاسبية أو تصحيح الأخطاء في النتيجة خلال الدورة.

**المطلب الثاني: الأصول الثابتة المعنوية والمادية و المخزونات**

**أولا: الأصول الثابتة المعنوية والمصاريف التمهيدية[1]**

عرف النظام المحاسبي المالي الأصل الثابت المعنوي على أنه أصل غير نقدي وغير مادي معترف به، تراقبه وتستعمله الوحدة الاقتصادية في إطار أنشطتها العادية.

1. **التسجيل المحاسبي :**

يجب أن تسجل الأصول الثابتة المعنوية في الميزانية في حالة توفر الشروط التالية:

- يكون من المحتمل أن تعود على الوحدة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيها.

تطبق شروط التسجيل المحاسبي على الأصول الثابتة المعنوية المشتراة وعلى التي يتم اكتسابها من الداخل في آن واحد.

2. **شهرة المحل والأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الدخل:**

**أ) شهرة المحل:**

من المعروف أن شهرة المحل تسجل في حساب 210 حسب المخطط المحاسبي الوطني، ولا يمكن تسجيلها ضمن الأصول الثابتة المعنوية لأنها لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي، لأنه لا يمكن تقييم تكلفتها بصفة موثوق فيها، بالإضافة إلى ذلك لا يتعلق الأمر بعنصر معترف به ومراقب من طرف المؤسسة، إذن شهرة المحل لا تسجل في حساب 210 كما كانت عليه في القواعد الجزائرية، لكن تسجيل كتكاليف في الصنف السادس ضمن العناصر غير العادية، بالإضافة إلى ذلك لا يمكن لشهرة المحل أن تهتلك.

[1] Samir merouani, op-cit, pp 125-127.

**ب) الأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الداخل:**

إنه من الصعب تقدير إذا كان أصل ثابت معنوي مكتسب من الدخل يلبي شروط التسجيل المحاسبي، وعليه فإنه من الضروري على المؤسسة التفرقة بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

- مرحلة البحث: يجب أن تسجل نفقات البحث محاسبيا في الأعياد عندما تكون مستحقة ولا تسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويعتبر المعيار الدولي IAS 38 أنه خلال مرحلة البحث المؤمنة غير قادرة على إثبات وجود أصول ثابتة معنوية ستعود بمزايا اقتصادية مستقبلية محتملة.
- مرحلة التطوير : يجب أن تسجل النفقات المستحقة خلال مرحلة التطوير في الأصول الثابتة المعنوية إذا كانت المؤسسة تستطيع أن تثبت كل ما هو آتي:

- إذا كانت هذه النفقات لها علاقة بالعمليات المستقبلية التي لها حظوظ جدية لتحقيق مردودية شاملة؛
- إذا كانت للوحدة النية وتملك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإنجاز العمليات المرتبطة بنفقات التطوير لاستعمالها أو بيعها؛
- إذا كان من الممكن تقييم هذه النفقات بصورة موثوق فيها.

إذا كانت نفقات البحث أو التطوير لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي الصادرة عن مشروع النظام المحاسبي المالي فإنها تحمل في الأعباء ضمن العناصر غير العادية كونها عبارة عن أعباء لا تظهر بطريقة متكررة ومنتظمة.

**3. المصاريف التمهيدية:**

لا يمكن تسجيل المصاريف التمهيدية ضمن الأصول الثابتة المعنوية لأنها لا تستجيب لشروط التسجيل المحاسبي ولا تعود بفوائد مستقبلية، ومنه فإن المصاريف التمهيدية لا تسجل إطلاقا في الصنف الثاني كما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني، لكن تسجل ضمن الأعباء في الصنف السادس كعناصر غير عادية بالإضافة إلى أنها لا تخضع للإهتلاك كما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.

**4. تقييم الأصول الثابتة المعنوية:**

يجب أن تقيم الأصول الثابتة المعنوية مبدئيا بتكلفتها :

**أ) الشراء المنفصل:**

تتضمن تكلفة الأصل الثابت المعنوي ما يلي:

- سعر الشراء؛
- الرسوم والضرائب غير المسترجعة؛
- كل النفقات المتعلقة بالأصل الثابت المعنوي (مثل: الأتعاب المسددة للمهنيين).

**ب) الأصول الثابتة المعنوية المكتسبة من الداخل (مرحلة التطوير):**

تتضمن تكلفة الأصول الثابتة المعنوية ما يلي:

- يجب أن يستجيب الأصل منذ البداية لشروط التسجيل المحاسبي حتى يمكن إدخال تكلفته المستحقة كأصل ثابت معنوي؛
- النفقات التي يمكن أن تكون مخصصة لإنشاء وتحضير الأصل بقصد الشروع في استعماله؛
- تكلفة إنشاء الأصل الثابت مثل: نفقات المواد والخدمات المستعملة أو المستهلكة.

**5. اهتلاكات الأصول الثابتة المعنوية:**

مبلغ اهتلاك الأصول الثابت المعنوي قابل للتحديد خلال مدة الحياة، ويجب أن يوزع بصفة منتظمة على مدة الانتفاع به، غير أن مدة الاهتلاك التي تفوق 20 سنة مرفوضة من طرف النظام المحاسبي المالي، ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستعملة معدل استهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل من طرف المؤسسة، وإذا كان من غير الممكن تحديد هذا المعدل بصورة موثوق فيها يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي، يحدد المبلغ القابل للاهتلاك لأصل ثابت معنوي بعد خصم القيمة المتبقية، غير أن هذه الأخيرة تعد معدومة على الأقل في نهاية كل دورة، ويجب إعادة النظر في المدة وطريقة الاهتلاك ويجب تغييرهما في حالة التأكد من عدم تلاؤمهما.

### 6. المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**الجدول رقم 3-1**: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الأصول الثابتة المعنوية.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| تسجل شهرة المحل المكتسبة من الدخل ضمن الأعباء ولا تسجل ضمن الأصول الثابتة. | تدخل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية. |
| يجب أن تسجل نفقات التطوير محاسبيا ضمن الأصول الثابتة ولا تسجل كأعباء. | تعتبر كل نفقات البحث والتطوير كتكاليف. |
| يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية كتكاليف. | يجب أن تسجل المصاريف التمهيدية محاسبيا في الاستثمارات، وهي قابلة للاهتلاك حسب PCN. |
| يحدد المبلغ القابل الاهتلاك لأصلى ثابت معنوي بعد خصم القيمة المتبقية. | لا يأخذ المبلغ القابل للاهتلاك بعين الاعتبار القيمة المتبقية لأصل ثابت معنوي. |
| تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط. | تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية. |
| يمكن لمدة الاهتلاك أن ترتفع حتى 20 سنة، وهذه القاعدة مطبقة على كافة الأصول الثابتة المعنوية. | تحدد مدة الاهتلاك بـ 5 سنوات كأقصى حد، وهذه القاعدة مطبقة على المصاريف التمهيدية فقط. |
| يجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك على الأقل مرة واحدة في السنة. | لم تتوقع النصوص الجزائرية أي شيء فيما يخص إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك. |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit,p127

### ثانيا: الأصول الثابتة المادية[1]

الأصل الثابت المادي هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل:

- استعماله في الإنتاج ولتقديم مبلغ وخدمات، أو لكرائه لأطراف أخرى أو لأغراض إدارية؛
- ينتظر منه أن يستعمل خلال مدة أكثر من دورة.

[1] Samir merouani, op-cit, p 128.

1. **التسجيل المحاسبي:**

يسجل الأصل الثابت المادي في الميزانية في حالة توفر الشروط التالية:

- يكون من المحتمل بأن يعود على المؤسسة بمزايا اقتصادية مستقبلية؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بصفة موثوق فيها.

2. **تقييم الأصول الثابتة المادية:**

**أ) التقييم المبدئي (الأولي):**

يجب تقييم الأصول الثابتة المادية بتكلفتها إذا استوفت شروط التسجيل المحاسبي.

تتعلق تكلفة الأصل الثابت المادي بسعر شرائها وتتضمن: الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة تضاف إليها مصاريف أخرى كمصاريف النقل وتخصم منها التخفيضات التجارية.

**ب) التقييم اللاحق للتسجيل المحاسبي المبدئي(الأولى):**

يفوق المعيار بين معالجتين:

- معالجة المرجع: بعد تسجيله الأولي كأصل، يجب أن يكون الأصل الثابت مسجل محاسبيا بتكلفته المنخفضة بعد طرح الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.
- معالجة أخرى مسموح بها: بعد تسجيله الأولي كأصل، يمكن لأصل ثابت مادي أن يسجل بمبلغ إعادة التقييم الذي يمثل القيمة العادلة عند تاريخ إعادة التقييم بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة، ويجب أن تنجز عملية إعادة التقييم بطريقة منتظمة مماثلة للقيمة المحاسبية عند تاريخ الإقفال ولا تختلف معنويا عن القيمة العادلة.

3. **اهتلاك الأصول الثابتة المادية:**

يجب أن يوزع المبلغ القابل للاهتلاك لأصل ثابت مادي بطريقة منتظمة على مدة نفعها، وتعكس طريقة الاهتلاك المستعملة معدل استهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل من طرف المؤسسة ويبين النظام المحاسبي المالي طرق الاهتلاك كالتالي:

- طريقة الاهتلاك خطي؛
- طريقة الاهتلاك المتناقص؛
- طريقة وحدات الإنتاج

إذن يكون معدل الاهتلاك محسوب على أساس المدة الحقيقية للحياة الاقتصادية للسلع، حيث لا يكون الاهتلاك الأولي خاص بنسبة كاملة بل بداية من لحظة شراء السلع، ويجب إعادة النظر في مدة وطريقة الاهتلاك دوريا وتغييرها في حالة التأكد بأن المدة أو طريقة الاهتلاك غير متلائمة.

ويحدد المبلغ القابل للاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية، لكن بالرغم من ذلك فإن النظام المحاسبي المالي يعتبر القيمة المتبقية غير مهمة أثناء تطبيق القيمة العادلة لهذا غالبا ما تهمل عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك.

**4. المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**الجدول رقم 3-2**: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الأصول الثابتة المادية.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت مادي، فإن كل فئات الأصول الثابتة المادية التي تكون ضمن هذا الأصل يجب إعادة تقييمها. | يمكن للمؤسسات إجراء تسويات لقيمة الأصول الثابتة في إطار إعادة التقييم القانوني للأصول الثابتة المادية. |
| يحدد المبلغ القابل الاهتلاك بعد خصم قيمته المتبقية. | إن القيمة المتبقية لا تأخذ بعين الاعتبار حتى وإن كان لها معنى عند حساب المبلغ القابل للاهتلاك. |
| تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط. | تتأثر مدة وطرق الاهتلاك غالبا بالاعتبارات الجبائية. |
| تقع المصاريف الإضافية (الملحقة) تحت تعريف أصل ثابت مادي إذا كانت مدة استعمالها المنتظرة تفوق سنة، وتهتلك المصاريف الإضافية على مدة حياة لا تتجاوز مدة حياة الأصل المرتبطة به. | تبعا للإصلاح الجبائي فإن المصاريف الإضافية لسعر الشراء تهتلك بنفس معدل المبلغ الأساسي لقيمة الاستثمار. |
| يجب إعادة النظر دوريا في مدة وطرق الاهتلاك. | إن إعادة النظر الدوري لمدة وطرق الاهتلاك غير مفروضة. |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit,p129

**ثالثا: المخزونات**[1]

تعتبر المخزونات كأصول بالنسبة للمؤسسة وتتضمن ما يلي:

- مخزونات تملكها المؤسسة لإعادة بيعها خلال النشاط العادي للدورة؛
- مخزونات قيد الإنجاز لغرض البيع؛
- مخزونات تحت شكل مواد أو موارد التي يجب أن تستهلك خلال عملية الإنتاج أو خلال عملية تقديم الخدمات.

**1. تقييم المخزونات:**

كل فئة المخزونات يجب أن تقيم على حدا بأقل تكلفة:

**أ) تكلفة المخزونات:**

تتضمن تكلفة المخزونات كل من:

- تكلفة الشراء؛
- تكلفة التحويل؛
- تكاليف أخرى مستحقة من أجل جلب المخزونات من مكانها وفي الحالة التي تكون عليها.

تتضمن تكاليف شراء المخزونات ما يلي:

- سعر الشراء؛
- الحقوق الجمركية؛
- مصاريف النقل؛
- التخفيضات التجارية، التنزيلات وعناصر أخرى متشابهة.

**ب) طرق تحديد التكاليف:**

تحدد تكلفة المخزونات باستعمال إحدى الطرق التالية:

- طريقة FIFO: تعتبر هذه الطريقة بأن عناصر المخزونات التي اشتريت أو لا يجب أن تباع أولا، ولهذا فإن العناصر المتبقية في المخزون عند نهاية الدورة تكون حتما العناصر التي اشتريت حديثا.
- التكلفة الوسطية المرجعة؛

تعتبر طريقة FIFO والتكلفة الوسطية المرجعة وحدها مقبولة من طرف النظام المحاسبي المالي لأن قواعده تريد تقييم عناصر الأصول بقيمتها الحقيقية.

[1] Samir merouani, op-cit, p 130.

حيث أن طريقة LIFO غير معتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي لأنه حسب هذه الطريقة يتم إخراج ما دخل أخيرا من المخزونات، أين تكون قيمة المنتجات القديمة حتما أقل من القيمة الحالية، إذن يكون التقدير بأقل من قيمة المخزونات.

**2. المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**الجدول رقم 3-3:** المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص المخزونات.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO أو التكلفة الوسطية المرجعة. | توجد 3 طرق لتقييم المخزونات: التكلفة الوسطية المرجعة، FIFO، LIFO. |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit,p131

**المطلب الثالث: الإعانات العمومية و عقود الإيجار و مؤونات الأخطار و التكاليف**

**أولا: التسجيل المحاسبي للإعانات العمومية**[1]

**1. تقديم الإعانات العمومية حسب النظام المحاسبي المالي:**

توجد طريقة لتقديم الإعانات:

- يكون التسجيل المحاسبي الأولي للإعانة ضمن الإيرادات المؤجلة (نواتج للترحيل) والتي تسجل فيما بعد ضمن الإيرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة انتفاع الأصل؛
- تخفيض القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي الإيراد المتعلق بالإعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض لتكلفة الاهتلاك.

[1] Samir merouani, op-cit, p 131.

**2. المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**الجدول رقم 3-4:** المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الإعانات العمومية.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| توجد طريقتين لتقديم الإعانات :<br>• يكون التسجيل المحاسبي الأولي للإعانة ضمن الإيرادات المؤجلة (نواتج الترحيل) والتي تسجل فيما بعد ضمن الإيرادات على أساس منتظم ومنطقي حسب مدة الانتفاع بالأصل؛<br>• تخفيض القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة وبالتالي فإن الإيراد المتعلق بالإعانة يظهر حسب مدة الانتفاع بالسلع عن طريق تخفيض لتكلفة الاهتلاك. | إن إعانة الاستثمار مسجلة في حساب خاص ضمن رؤوس الأموال الخاصة بالمبلغ المحصل والمهتلك بنفس معدل الأصول الثابتة المادية من الجانب الدائن لحساب النتيجة.<br>إن إعانة الاستغلال مسجلة في النتيجة عندما تكون مشتراة من طرف المؤسسة |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit,p129

**ثانيا: عقود الإيجار[1]**

يفرق النظام المحاسبي المالي بين عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار العادية، وفي هذا الصدد سنتطرق إلى عقد الإيجار التمويلي فقط.

هذه بعض الأمثلة التي من المفروض أن تقود إلى تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي:

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار؛
- يكون حق اختيار متوقع لاكتساب الأصل بسعر يكون أقل بصورة كافية عن قيمته العادلة في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الاختيار، ويكون لدينا يقين منطقي بأن المستأجر يستعمل حق الاختيار منذ بداية عقد الإيجار.

[1] Samir merouani, op-cit, p 132.

1. **التسجيل المحاسبي:**

يجب أن يسجل عقد الإيجار التمويلي في ميزانية المستأجر كأصل وكديون بمبلغ يتعلق بإحدى أقل القيمتين التاليتين:

- القيمة العادلة للسلعة المستأجرة؛
- القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة على أساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار، حيث أن معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار هو معدل التحيين.

2. **الاهتلاك:**

إن تحديد أعباء الاهتلاك للأصول المستأجرة تجري بنفس الطريقة بالنسبة للأصول الثابتة المادية والمعنوية غير أنه إذا لم يكن لدينا يقين منطقي بأن المستأجر يصبح مالك الأصل عند نهاية العقد، يجب أن يهتلك الأصل في أقصر مدة زمنية للعقد وأقصر مدة انتفاعه، وفي حالة العكس فإن الأصل يهتلك حسب مدة انتفاعه.

3. **المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975:**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**جدول رقم 3-5**: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الإيجار.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| تقدم الأصول المملوكة كإيجار تمويلي من طرف المستأجر و تكون حسب طبيعتها. | حسب المخطط المحاسبي الوطني فإنه لا يمكن لسلعة ما أن تظهر في محاسبة التاجر إلا إذا كانت هذه السلعة ضمن ممتلكاته. |
| تعتمد مدة وطرق الاهتلاك على العوامل الاقتصادية فقط.<br>تسجل عقود الإيجار التمويلية محاسبيا في الأصول وفي الديون بمبلغ يتعلق بإحدى القيمتين التاليتين:<br>- القيمة العادلة للسلعة المستأجرة؛<br>- القيمة الحالية الدنيا للإيجارات المحسوبة على أساس معدل الفائدة المتضمن لعقد الإيجار. | لا يوجد تسجيل محاسبي إذن لا يوجد اهتلاك عقد الإيجار التمويلي أو القرض الإيجاري هو ساري المفعول لكن لم يأخذ بعين الاعتبار من طرف المخطط المحاسبي الوطني. |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit,p129

**ثالثا: مؤونة الأخطار والتكاليف:**

من خلال هذه النقطة سنتطرق إلى المؤونات فقط.

تعرف المؤونة حسب العيار(IAS37) بأنها عبارة عن خصم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ومثال عن المؤونة:

- حكم صادر عن المحكمة؛
- قرار تغيير الهيكل الإداري للمؤسسة عن طريق إلغاء مستوى نظام رتبي بتطبيق عملية العزل؛
- التعهد باسترداد بعض المواد غير المباعة.

**1. تعاريف:**

**أ) الالتزام القانوني:** هو الالتزام الذي ينتج عن:[1]

- عقد ما ( على أساس شروطه الصريحة أو الضمنية)؛
- نص قانوني؛
- كل الأحكام القضائية الأخرى.

**ب) الالتزام الضمني:**

هو الالتزام الذي ينتج عمليات للمؤسسة عندما تشير إلى الغير عن طريق تطبيقاتها السابقة، سياستها المعلنة، إعلانات حديثة، بأنها تتعهد ببعض المسؤوليات و بالتالي أنشأت عند الغير انتظار تفويض بأنها تتحمل مسؤولياتها[2].

**2. التسجيل المحاسبي للمؤونات**

يجب أن تسجل المؤونة محاسبيا في الميزانية إذا تحققت الشروط الثلاثة الآتية:

- عند تاريخ الإقفال يكون للمؤسسة التزام مالي (قانوني أو ضمني) ناتج عن حدث ماضي؛
- إذا كان من المحتمل أن هذا الالتزام يمنح محل لخروج الموارد لتسديد هذا الالتزام؛
- يمكن تقييم مبلغ هذا الالتزام بصفة موثوق فيها.

إن الميزانية دائما ما تعكس الوضعية المالية للمؤسسة عند اختتام الدورة ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، لذا فإنه لا يمكن تكوين أي مؤونة لتكاليف مستقبلية محتملة (كما هو الحال بالنسبة لمؤونات أعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني).

---

[1] Samir merouani, op-cit, p133.

[2] Hamid BOUAZIZ, Analyse comparative entre le référentiel IFRS et le cadre comptable Algérien, Mémoire de licence, Ecole supérieure de banque, Alger, 8e promotion, octobre 2006, p 65.

**3. تقييم المؤونات:**

يجب أن يكون المبلغ المسجل محاسبيا في المؤونة أحسن تقدير للنفقة الضرورية عند انقضاء الالتزام في تاريخ الإقفال.

ولكي يتحقق أحسن تقدير للمؤونة، فإن المعيار IAS37 يوجب الأخذ بعين الاعتبار المخاطر وحالة عدم التأكد التي تخصص لعدة أحداث وظروف لابد منها.

**4. التغيرات المخصصة للمؤونات:**

في نهاية كل دورة يجب إعادة النظر في المؤونات وزيادتها عند الحاجة فهي تعكس أحسن تقدير حالي عند تاريخ الإقفال وعندما يكون من غير الممكن الحفاظ على المؤونة يجب استرجاعها.

**5. المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

**جدول رقم 3-6**: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص المؤونات.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 |
|---|---|
| دائما ما تعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية الدورة، ولا تعكس الوضعية المالية المستقبلية المتوقعة، وبالتالي لا يمكن تشكيل مؤونة لتكاليف مستقبلية منتظرة كأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى الواجبة من طرف المخطط المحاسبي الوطني. | يسمح التنظيم الجزائري بتكوين مؤونات لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى (ولهذا فإنه حسب النظام المحاسبي المالي إذا وجدت في الميزانية المنجزة حسب المخطط المحاسبي الوطني مؤونة لأعمال الإصلاح والصيانة الكبرى يجب حذف هذه المؤونة). |

**المصدر:** Samir merouani, op-cit, p 134

**المطلب الرابع: القوائم المالية:**

للقيام بعملية المقارنة بين القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد المطابق للمعايير الدولية، سنتطرق إلى أهم الاختلافات فيما يخص شكل ومحتوى القوائم المالية.

**1. الميزانية:**

- حسب القواعد الجزائرية فإنه يجب تقديم الميزانية في شكل جدول تخطيطي، وهو جدول لا يسمح بعملية المقارنة مع الدورة السابقة، وحسب المعيار IAS1 فإنه لا يشير إلى نموذج العرض غير أنه يلزم بتقديم على الأقل فترة للمقارنة[1]؛
- في المخطط المحاسبي الوطني يتم تصنيف الأصول حسب درجة السيولة وفي الخصوم حسب درجة الاستحقاق، أما في النظام الجديد فيم التصنيف حسب الجاري وغير جاري، فالأصول غير الجارية هي العناصر التي سيتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في أجل يتجاوز 12 شهر بينما الأصول الجارية هي التي يتم تحقيقها أو استهلاكها أو بيعها في 12 شهرا التالية لتاريخ الإقفال، وكذلك الخصوم الغير جارية هي الخصوم التي يتم إطفاؤها في أجل يتجاوز 12 شهر أما الخصوم الجارية فهي التي يتم إطفاؤها خلال 12 شهر التالية لتاريخ الإقفال؛
- حسب المخطط المحاسبي الوطني تظهر في الميزانية أرصدة الحسابات التي تحصل عليها بتجميع الحسابات الفرعية إلى أن تصل إلى الحسابات الرئيسية بينما في النظام الجديد ستجد المؤسسة نفسها مضطرة لإعداد القوائم المالية بتوزيع بعض الحسابات بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية ونفس الشيء بالنسبة للخصوم؛
- المخطط المحاسبي الوطني الحالي يتميز بالجمود بالنسبة للعناصر والبنود التي يجب أن تظهر فيه، بينما النظام الجديد يتميز بالديناميكية بحيث يمكن تكييف العناصر الظاهرة حسب المؤسسة المعنية وحسب حاجتها إلى المعلومات؛
- هناك أيضا فرق آخر وهو أنه في النظام الجديد سيتم إضافة بعض العناصر المهمة في القوائم المالية مثل الاستثمارات المحصل عليها بقرض إيجاري وحذف بعض العناصر غير المهمة مثل المصاريف الإعدادية والتي كانت تظهر في الميزانية الحالية؛
- في النظام الجديد تقييم الأصول هو تقييم اقتصادي وتقديري (يعتمد على التقديرات وكذا القيمة العادلة)، أما حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فيعتمد عن تقييم الأصول حسب التكلفة التاريخية[2]؛

---

[1] Hamid BOUAZIZ, op-cit, p27.

[2] حواس صلاح، مرجع سابق، ص 211.

**المقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975**

أهم الاختلافات الموجودة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسب الوطني لسنة 1975.

**جدول رقم 3-7**: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص الميزانية.

| **النظام المحاسبي المالي الجديد** | **المخطط المحاسبي الوطني 1975** |
|---|---|
| تتكون الميزانية حسب المعايير الدولية من5 مجموعات<br>في الأصول نجد:<br>- الأصول غير الجارية<br>- الأصول الجارية<br>في الخصوم نجد:<br>- الأموال الخاصة<br>- الخصوم غير الجارية<br>- الخصوم الجارية<br>تعتمد الميزانية حسب المعايير الدولية على معيارين مزدوجين للتصنيف:<br>أولا:المعيار الوظيفي الذي يرتب عناصر الميزانية حسب كونها تنتهي إلى أحد الدورات المالية<br>- دورة الاستثمار ← أصول غير جارية<br>- دورة الاستغلال ←أصول جارية، خصوم جارية<br>- دورة التمويل ←الأموال الخاصة، خصوم غير الجارية. | تتكون الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني من 5أصناف:<br>1. الأموال الخاصة<br>2. الاستثمارات<br>3. المخزونات<br>4. الحقوق<br>5. الديون<br>تعتمد الميزانية حسب المخطط المحاسبي الوطني على معيار درجة السيولة المتزايدة (تصاعديا) في ترتيب الأصول ومعيار درجة الاستحقاقية المتزايدة في ترتيب الخصوم لكن هذا العيار غير محترم تماما، فهناك عناصر غير سائلة لها طبيعة استثمارية كسندات المساهمة. |

**المصدر**: حواس صالح، مرجع سابق، ص215.

**2. حساب النتيجة:**

- تعد قائمة جدول حساب النتيجة حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين:

المنظور التقليدي حسب الطبيعة (كما هو عليه في PCN) مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور حسب الوظيفة فمعناه التمييز بين مختلف التكاليف من تكاليف الشراء، وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية ويعتبر هذا المنظور اختياريا وليس إجباري ويتطلب وضع نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الذي كان شبه معدوم في النظام القديم PCN؛

- من حيث الشكل فجدول حساب النتيجة حسب النظام الجديد هو أكثر تفصيل من ما هو عليه في النظام الحالي حيث يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك وقبل السياسة المالية، يطرح فقط مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم، ولم يطرح المصاريف المالية ولم يضف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاك كما هو معمول به في النظام القديم ؛
- حسب النظام الجديد فإن شكل جدول حسابات النتيجة يقدم معطيات عن الدورة السابقة؛
- يفرق جدول حساب النتيجة بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية ويكون مرجع لبعض الأرصد الوسيطية المعروفة على المستوى العالمي. بالإضافة أن النتيجة التي تظهر في جدول حساب النتيجة تعتبر مؤشر لأداء التسيير في المؤسسة بالرغم من أنها تحتوي على عمليات لها خصائص اجتماعية وتكاليف استثنائية[1].

**جدول رقم 3-8:** المقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجديد والمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 فيما يخص جدول حساب النتيجة.

| النظام المحاسبي المالي الجديد | المخطط المحاسبي الوطني 1975 |
|---|---|
| تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها (ج ح النتيجة حسب الطبيعية) وتصنف حسب وظيفتها (ج ح النتيجة حسب الوظيفة) والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بها كما في مخطط محاسبي وطني، بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة، وهذا المنظور المزدوج للنتائج يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية .<br>بعض النفقات والإيرادات والأرباح والخسائر لا تمر على صنف النفقات وصنف الإيرادات، بل تسجل مباشرة في الأموال الخاصة كزيادات أو نقصان ونتيجة الدورة تظهر في حـ/12<br>- عناصر النتائج الأساسية هي عناصر الاستغلال، تضاف العناصر الاستثنائية على سبيل البيان في قائمة النتائج<br>- تحسب الضريبة على الأرباح وعلى أساس نتيجة الدورة وتصحح بعناصر الضرائب المؤجلة. | تصنف الأعباء والإيرادات في جدول حسابات النتائج، حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في الصنف الثامن.<br>- نتيجة الاستغلال في حـ/83<br>- نتيجة خارج الاستغلال في حـ/84<br>- النتيجة الإجمالية (قبل الضريبة) في حـ/880<br>- أما نتيجة الدورة (النتيجة صافية) فتسجل في حـ/88<br>• إيرادات ونفقات خارج الاستغلال (حـ/79، حـ/69 ) تكون عنصر من عناصر النتائج<br>• تؤخذ الضريبة على الأرباح المستحقة خلال الدورة. |

**المصدر:** حواس صلاح، مرجع سابق، ص216.

[1] حواس صلاح، مرجع سابق، ص213.

### 3. جدول تدفقات الخزينة:[1]

يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى النظام المحاسبي المالي ولم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني PCN، حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، بالإضافة أنه يسمح بالمقارنة مع الدورة السابقة ويعتبر مهم بالنسبة للتحليل المالي.

### 4. جدول تغيرات رؤوس الأموال:[2]

ويعتبر أيضا جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة قائمة جديدة أنها في النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك حسب IAS1 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات ويتم إمداده لفترة زمنية واحدة.

حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي أن رؤوس الأموال الخاصة هي فرق بين أصول وخصوم المؤسسة على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر رؤوس الأموال الخاصة جزء من الأصول.

### 5. كشف الملاحق:[3]

إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي على عكس ما يلزم المخطط المحاسبي الوطني والذي يعتمد على 15 جدول توضيحي يعطي تحليل مفصل للحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج.

---

[1] Samir merouani, op-cit, p135.
[2] Hamid BOUAZIZ, op-cit, p 37.
[3] Idem, p37.

**خاتمة الفصل:**

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS.

حيث أن هذا النظام الجديد يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

إن النظام المحاسبي الجديد أملته عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحولات المالية والاقتصادية التي عرفتها الجزائر مع مطلع التسعينات، وأخرى متعلقة بالمحيط الدولي والعولمة الاقتصادية، مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية، والتكيف مع المعطيات الجديدة، وتقييم وضعها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، وإظهار بوضوح قدرتها التنافسية.

**خاتمة عامة:**

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول الأسباب والدوافع التي فرضت هذا الانتقال، من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب المشار إليها في المقدمة.

فتطرقنا إلى فصول التطور التاريخي للمحاسبة من خلال نشأتها وتطور فكرها وكذا أهم المبادئ والقواعد والفرضيات المحاسبية وتبيان الأهمية البالغة التي اكتسبتها المحاسبة في ظل تعدد وتنوع المعاملات التجارية بين الدول.

ثم تناولنا المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المشتق من المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 ومستوحى من الاختيارات الكلية التي ميزت التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال، من خلال عرض الإطار النظري والتقني للمخطط المحاسبي الوطني، حيث أخذ بعين الاعتبار عند تصميم هذا المخطط الإجابة على احتياجات المحاسبة الوطنية، التخطيط الوطني ومراقبة التحصيل الجبائي مع إهمال دور المؤسسات الاقتصادية واحتياجاتها وإغفال دورها، رغم أنها المنتج الأساسي للمعلومات المحاسبية والمعنية مباشرة بتطبيق قواعد هذا المخطط.

وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال الانضمام المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة فإنه لا يمكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يبقى جامدا في تحولات المحيط الموجود فيه، ولابد عليه من مواكبة التغيرات التي تحدث في كل المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية والمعلوماتية وعلى كل المستويات (الوطنية، الجهوية والدولية)، وإلا لما تكمن المخطط المحاسبي الوطني من تحقيق الأهداف المرجوة منه، وهذا ما دفع الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد.

**النتائج:**

توصلنا من خلال هذا الموضوع إلى النتائج التالية:

- تعتبر المحاسبة من أهم أدوات التسيير التي تعتمد عليها المؤسسات، فهي تقنية كمية لمعالجة البيانات وتسجيل العمليات التي يقوم بها الأعوان الاقتصاديون؛
- استطاعت اللجان والهيئات الدولية للمحاسبة توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق إصدار معايير المحاسبة الدولية؛
- ارتبط المخطط المحاسبي الوطني ارتباطا وثيقا بطبيعة الاقتصاد الموجه؛
- إن المخطط المحاسبي الوطني موجه بشكل أساسي للناحية الجبائية من خلال الجداول التي يقدمها لمصالح الضرائب؛
- إن المخطط المحاسبي الوطني هو مخطط يتعلق فقط بالمحاسبة العامة، وإن تطبيق مختلف الطرق في التصنيف كشف عدة فروقات بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية؛

- في ظل الواقع الجديد للاقتصاد الوطني أصبح المخطط المحاسبي الوطني يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه، ابتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم التي يقدمها، مرورا بالإطار الشكلي، الهيكلي، المصطلحات، قواعد التقييم وتصنيف الحسابات؛
- أصبحت المعلومات المحاسبية التي ينتجها المخطط المحاسبي الوطني لا تتوافق مع احتياجات مختلف مستعمليها، وأصبح لا يشكل إطار لتوحيد المعلومة المحاسبية؛
- إن أعمال الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر كان نمن بين الإصلاحات الاقتصادية الناتجة عن التغير الاقتصادية الذي عرفته الجزائر بالتوجه نحو اقتصاد السوق؛
- إن الجزائر بإقدامها على تبني فكرة المعايير الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد فهي تحذو تقدم كبير وجبار نحو التوافق الدولي المحاسبي، فالنظام الجديد يتناول المبادئ و القواعد التي أتت بها المعايير الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية؛
- إن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومة المالية.

**التوصيات:**

بناءا على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:

- يجب تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية؛
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الاستفادة منها في تطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛
- ضرورة الربط بين التعليم الأكاديمي للمحاسبة وبين مسألة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- ضرورة التركيز على إبراز إيجابيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأهميتها بالمنسبة للمحاسبة؛
- ضرورة التزام المكاتب المحاسبية بتعيين أكفاء وخبراء في مجال معايير المحاسبة الدولية؛
- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما تستلزمه المعايير المحاسبية الدولية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وكذا طرق الإفصاح وتقديم القوائم المالية؛
- يجب الأخذ بغين الاعتبار عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية لحجم المؤسسات المعنية والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الجزائر؛
- لابد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

**آفاق البحث:**

تناولت هذه المذكرة، موضوعه الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الجديد و الذي لم يعرف تطبيقه الفعلي على أرض الواقع، و لهذا نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا و التي نرى أنها تكمل هذا البحث و تتمثل في:

- آثار تبني معايير المحاسبة الدولية على مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات في الجزائر؛
- التوحيد المحاسبي في الجزائر؛
- آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية؛
- تكييف الجباية مع النظام المحاسبي المالي الجديد.

# قائمة المراجع

## أولا: المراجع باللغة العربية

### 1. الكتب:


- إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999.
- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002.
- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة1999.
- بوتين محمد، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1999.
- بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1999.
- حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الثانية، سنة1998.
- حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العالمية الدولية-دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، سنة 2000.
- حكمت أحمد الراوي،المحاسبة الدولية، دار حنين، الأردن، سنة 1995.
- حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار الفكر، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999.
- خالد أمين عبد الله، سليمان عطية، فوزي غرايبية، نعيم حسني دهمش، بهاء محمود جبارة، لأصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، الأردن، طبعة 1999.
- خالص صافي صالح، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، سنة2003.
- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي(مدخل نظرية المحاسبة)، سنة1998.
- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار الصفا ء، الأردن ، الطبعة الأولى، سنة2000.
- شبايكي سعدان، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1992.
- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، سنة 2000.
- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006.
- عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.

- عمر حنين، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية، مصر، سنة1976.
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة2004.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية، عمان، سنة 1999.
- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الخامسة، الجزائر، سنة 2005.
- محمد محمود عبد ربه، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، جامعة عين الشمس.
- منصور عبد الكريم، المحاسبة العامة، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، سنة 1992.
- نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمد الخلايلة، مبادئ المحاسبة، دار وائل، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1999.
- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 2002.
- وزارة الاقتصاد، مبادئ المحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 1994.
- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلمي، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2002.

2. **الرسائل و الأطروحات:**

- حواس صلاح، التوجه الجديد نحم معايير اللإبلاغ المالي و أثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007.
- سيد علي ساعد ،إسماعيل رزقي، دراسة نقدية للمخطط الوطني المحاسبي،مذكرة ليسانس، المدرسة الوطنية للتجارة، سنة2006.
- مدني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية "بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2004.

3. **القوانين و المراسيم التشريعية:**

- تقرير اللجنة المكلفة بإصلاح المخطط لمحاسبي الوطني، سنة1999.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية،العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، القانون التجاري، الطبعة الثانية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003، المواد 9-10 مكرر 11-12 ص5، 6.
- القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

4. **سلسلة محاضرات:**

- بوتين محمد، "ندوة في المحاسبة"، سلسلة محضرات لطلبة الماجستير بالمركز الجامعي د.يحي فارس بالمدية، سنة جامعية 2006-2007

5. **مواقع الانترنت:**

- الموقع الإلكتروني: www.afc-dz.com يوم التصفح 2008/05/02.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

- Bourauoi Nassiba, Nécessite d'un réforme comptable en Algérie dans le passage de l'économie planifie à l'économie du marché, mémoire de magistère, ESC, 2004.
- Conseil national de la comptabilité algérien, rapport sur l'avancement des travaux de la commission du PCN, 2000.
- Conseil national de la comptabilité algérien, synthèse d'évaluation du PCN, 2000.
- Jean Pierre, Gestion Financière, Paris, 1986.
- M.mehadjbia, essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national Algérien, 1978.
- Merouani samir, l'application des normes des normes IFRS en algerie, « enjeux et perspectives », mémoire de fin d'étude, I.E.D.F, koléa, tipaza-anneé 2004-2006.
- Projet de system comptable financier, ministère des finances, juillet 2006- – Document De Travail.
- Rezzag Labza Imad, Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international, Mémoires PGS-Comptabilité, ESC, 2004.
- Samir merouani, le projet du nouveau system comptable financier algérien « anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS, mémoire de magistère, ESC, anneé 2006/2007.